International Auditing and Assurance Standards Board®

Manuel des prises de position internationales en matière de contrôle qualité, d'audit, d'examen limité, d'autres missions d'assurance et de services connexes

Édition 2020
Volume I

IAPN™ ISA® ISQC™

TRADUCTION NON INTÉGRALE

La traduction française du présent volume n'est pas intégrale.
Le contenu qui précède les prises de position dans la version originale anglaise
(notamment la Préface et le Glossaire) n'a pas été traduit.

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®).

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 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.

Copyright © avril 2021 International Federation of Accountants® (IFAC®). Tous droits réservés. Le présent document peut être téléchargé à des fins personnelles et non commerciales (pour les besoins de consultation à titre professionnel ou de recherche), ou acheté à l'adresse www.iaasb.org. Il est nécessaire d'obtenir une autorisation écrite pour la traduction, la reproduction, le stockage ou la transmission de ce document, ou son utilisation à d'autres fins similaires.

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 Quality Management », « International Standards on Related Services », « International Standards on Quality Control », « International Auditing Practice Notes », les sigles « IAASB », « ISA », « ISAE », « ISRE », « ISRS », « ISQC », « ISQM », « IAPN », ainsi que le logo de l'IAASB sont des marques de commerce ou des marques de commerce et de service déposées de l'IFAC, aux États-Unis et dans d'autres pays.

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.

Le *Manuel des prises de position internationales en matière de contrôle qualité, d'audit, d'examen limité, d'autres missions d'assurance et de services connexes – Édition 2020 (Volume I)*, publié en anglais par l'International Federation of Accountants (IFAC) en avril 2021, a été partiellement traduit en français par Comptables professionnels agréés du Canada / Chartered Professional Accountants of Canada (CPA Canada) en mars 2022, et est utilisé avec la permission de l'IFAC. Le processus suivi pour cette traduction partielle a été examiné par l'IFAC, et la traduction partielle a été effectuée conformément au *Policy Statement de l'IFAC – Policy for Translating and Reproducing Standards*. La version approuvée du *Manuel des prises de position internationales en matière de contrôle qualité, d'audit, d'examen limité, d'autres missions d'assurance et de services connexes – Édition 2020 (Volume I)* 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 partielle, ou aux actions qui pourraient découler de son utilisation.

Texte anglais du *Manuel des prises de position internationales en matière de contrôle qualité, d'audit, d'examen limité, d'autres missions d'assurance et de services connexes – Édition 2020 (Volume I)* © 2021 par l'International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés.

Texte français du *Manuel des prises de position internationales en matière de contrôle qualité, d'audit, d'examen limité, d'autres missions d'assurance et de services connexes – Édition 2020 (Volume I)* © 2022 par l'International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés.

Titre original : *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements – 2020 Edition (Volume I)* [ISBN: 978-1-60815-459-3]

IAASB 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

ISBN : 978-1-60815-473-9

Marques de commerce

International Auditing and Assurance Standards Board®

IAASB®

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 Standards on Quality Management™

International Auditing Practice Notes™

ISA®

ISAE™

ISRE™

ISRS™

ISQC™

ISQM™

IAPN™

MANUEL DES PRISES DE POSITION INTERNATIONALES EN MATIÈRE DE CONTRÔLE QUALITÉ, D'AUDIT, D'EXAMEN LIMITÉ, D'AUTRES MISSIONS D'ASSURANCE ET DE SERVICES CONNEXES

VOLUME I

SOMMAIRE

Page

NORMES INTERNATIONALES DE CONTRÔLE QUALITÉ

ISQC 1, Contrôle qualité des cabinets réalisant des missions d'audit ou d'examen limité d'états financiers, ainsi que d'autres missions d'assurance et de services connexes 1–34

AUDITS D'INFORMATIONS FINANCIÈRES HISTORIQUES

NORMES INTERNATIONALES D'AUDIT

200-299 PRINCIPES ET RESPONSABILITÉS GÉNÉRAUX

ISA 200, Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et réalisation d'un audit conforme aux Normes internationales d'audit 35–61

ISA 210, Accord sur les termes et conditions d'une mission d'audit 62–83

ISA 220, Contrôle qualité d'un audit d'états financiers 84–99

ISA 230, Documentation de l'audit 100–111

ISA 240, Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers 112–155

ISA 250 (révisée), Prise en compte des textes légaux et réglementaires dans un audit d'états financiers 156–171

ISA 260 (révisée), Communication avec les responsables de la gouvernance 172–195

ISA 265, Communication des déficiences du contrôle interne aux responsables de la gouvernance et à la direction 196–206

300-499 ÉVALUATION DES RISQUES ET RÉPONSE À CETTE ÉVALUATION

ISA 300, Planification d'un audit d'états financiers 207–220

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 221–274

ISA 320, Caractère significatif dans la planification et la réalisation d'un audit 275–283

ISA 330, Réponses de l'auditeur à l'évaluation des risques 284–304

ISA 402, Facteurs à considérer pour l'audit d'entités faisant appel à une société de services 305–325

ISA 450, Évaluation des anomalies détectées au cours de l'audit 326–337

500-599 ÉLÉMENTS PROBANTS

ISA 500, Éléments probants 338–358

ISA 501, Éléments probants – Considérations particulières concernant certains points 359–368

ISA 505, Confirmations externes 369–379

ISA 510, Audit initial – Soldes d'ouverture 380–393

ISA 520, Procédures analytiques 394–401

ISA 530, Sondages en audit 402–417

ISA 540 (révisée), Audit des estimations comptables et des informations y afférentes 418–482

ISA 550, Parties liées 483–508

ISA 560, Événements postérieurs à la date de clôture 509–519

ISA 570 (révisée), Continuité de l'exploitation 520–547

ISA 580, Déclarations écrites 548–563

600-699 UTILISATION DES TRAVAUX D'AUTRES PROFESSIONNELS

ISA 600, Audits d'états financiers de groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composantes) – Considérations particulières 564–614

ISA 610 (révisée en 2013), Utilisation des travaux des auditeurs internes 615–635

ISA 620, Utilisation par l'auditeur des travaux d'un expert de son choix 636–655

700-799 CONCLUSIONS ET RAPPORT D'AUDIT

ISA 700 (révisée), Opinion et rapport sur des états financiers 656–705

ISA 701, Communication des questions clés de l'audit dans le rapport de l'auditeur indépendant 706–726

ISA 705 (révisée), Expression d'une opinion modifiée dans le rapport de l'auditeur indépendant 727–753

ISA 706 (révisée), Paragraphes d'observations et paragraphes sur d'autres points dans le rapport de l'auditeur indépendant 754–770

ISA 710, Informations comparatives – Chiffres correspondants et états financiers comparatifs 771–790

ISA 720 (révisée), Responsabilités de l'auditeur concernant les autres informations présentées dans des documents contenant des états financiers audités 791–833

800-899 SUJETS PARTICULIERS

ISA 800 (révisée), Audits d'états financiers préparés conformément à des référentiels à usage particulier – Considérations particulières 834–855

ISA 805 (révisée), Audit d'états financiers isolés et d'éléments, de comptes ou de postes spécifiques d'un état financier – Considérations particulières 856–881

ISA 810 (révisée), Missions visant la délivrance d'un rapport sur des états financiers résumés 880–907

NOTES DE PRATIQUE INTERNATIONALES RELATIVES À L'AUDIT

IAPN 1000, Audit d'instruments financiers – Considérations particulières 908–969

NORMES NOUVELLES ET RÉVISÉES NON ENCORE ENTRÉES EN VIGUEUR

ISA 315 (révisée en 2019), Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives 970–1097

Modifications de concordance et modifications corrélatives apportées à d'autres normes internationales par suite de la publication de la norme ISA 315 (révisée en 2019) 1098–1182

ISQM 1, Gestion de la qualité par les cabinets qui réalisent des audits ou des examens limités d'états financiers, ou d'autres missions d'assurance ou de services connexes 1183–1269

ISQM 2, Revues de la qualité des missions 1270–1288

ISA 220 (révisée), Gestion de la qualité d'un audit d'états financiers 1289–1330

Modifications de concordance apportées aux normes ISA et aux textes connexes par suite des projets sur la gestion de la qualité 1331–1361

NORME INTERNATIONALE DE CONTRÔLE QUALITÉ 1

CONTRÔLE QUALITÉ DES CABINETS RÉALISANT DES MISSIONS D'AUDIT OU D'EXAMEN LIMITÉ D'ÉTATS FINANCIERS, AINSI QUE D'AUTRES MISSIONS D'ASSURANCE ET DE SERVICES CONNEXES

(En vigueur pour les audits d'états financiers des périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009.)

SOMMAIRE

Paragraphe

Introduction

Champ d'application de la présente norme ISQC 1-3

Autorité de la présente norme ISQC 4-9

Date d'entrée en vigueur 10

Objectif 11

Définitions 12

Exigences

Application et respect des exigences pertinentes 13-15

Éléments d'un système de contrôle qualité 16-17

Responsabilités d'encadrement pour la qualité au sein du cabinet 18-19

Règles de déontologie pertinentes 20-25

Acceptation et maintien de relations clients et de missions spécifiques 26-28

Ressources humaines 29-31

Réalisation des missions 32-47

Suivi 48-56

Documentation du système de contrôle qualité 57-59

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Application et respect des exigences pertinentes A1

Éléments d'un système de contrôle qualité A2-A3

Responsabilités d'encadrement pour la qualité au sein du cabinet A4-A6

Règles de déontologie pertinentes A7-A17

Acceptation et maintien de relations clients et de missions spécifiques A18-A23

Ressources humaines A24-A31

Réalisation des missions A32-A63

Suivi A64-A72

Documentation du système de contrôle qualité A73-A75

La Norme internationale de contrôle qualité (ISQC) 1, *Contrôle qualité des cabinets réalisant des missions d'audit ou d'examen limité d'états financiers, ainsi que d'autres missions d'assurance et de services connexes*, 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 ISQC

1. La présente norme internationale de contrôle qualité (ISQC) traite des responsabilités du cabinet concernant son système de contrôle qualité des missions d'audit et d'examen limité d'états financiers, ainsi que des autres missions d'assurance et de services connexes. Elle est à lire conjointement avec les règles de déontologie pertinentes.

2. D'autres prises de position du Conseil des normes internationales d'audit et d'assurance (IAASB) contiennent des normes et des indications supplémentaires relatives aux responsabilités des membres du cabinet en matière de procédures de contrôle qualité applicables à des types de missions spécifiques. La norme ISA 220[1], par exemple, traite des procédures de contrôle qualité applicables aux audits d'états financiers.

3. Un système de contrôle qualité est constitué de politiques conçues pour atteindre l'objectif énoncé au paragraphe 11, et des procédures nécessaires pour les mettre en application et s'assurer qu'elles sont respectées.

Autorité de la présente norme ISQC

4. La présente norme ISQC s'applique à tous les cabinets de professionnels comptables pour les missions d'audit et d'examen limité d'états financiers, ainsi que les autres missions d'assurance et de services connexes. La nature et l'étendue des politiques et des procédures élaborées par un cabinet pour se conformer à cette norme ISQC dépendent de différents facteurs tels que la taille du cabinet et les caractéristiques de son fonctionnement, ainsi que de son appartenance ou non à un réseau.

5. La présente norme ISQC définit l'objectif visé par le cabinet qui l'applique et les exigences conçues pour lui permettre d'atteindre cet objectif. De plus, elle contient des indications connexes, sous forme de modalités d'application et autres commentaires explicatifs, dont le paragraphe 8 traite plus en détail, et des paragraphes d'introduction qui fournissent le contexte pertinent pour bien la comprendre, ainsi que des définitions.

6. L'objectif défini permet de saisir le contexte dans lequel les exigences de cette norme ISQC s'insèrent, et vise à aider le cabinet :

   - à comprendre ce qu'il lui faut accomplir ;
   - à déterminer s'il lui faut prendre des mesures complémentaires pour atteindre ledit objectif.

7. Les exigences de cette norme ISQC sont marquées par l'emploi du verbe « devoir ».

---

[1] Norme ISA 220, *Contrôle qualité d'un audit d'états financiers*.

8. Au besoin, les modalités d'application et autres commentaires explicatifs fournissent plus de détails sur les exigences et la façon de s'y conformer. Plus particulièrement, ils peuvent :

- préciser ce que signifie une exigence ou ce qu'elle est censée englober ;
- contenir des exemples de politiques et procédures pouvant être appropriées selon les circonstances.

Ces indications connexes ne constituent pas en elles-mêmes des exigences, mais elles sont utiles pour permettre d'appliquer correctement celles-ci. Les modalités d'application et autres commentaires explicatifs peuvent aussi fournir des renseignements généraux sur des questions qui sont traitées dans cette norme ISQC. Lorsqu'il y a lieu, des considérations additionnelles propres aux organisations qui auditent des entités du secteur public ou aux petits cabinets figurent dans les modalités d'application et autres commentaires explicatifs. Ces considérations additionnelles facilitent l'application des exigences de la présente norme ISQC. Cependant, elles ne limitent pas ni ne réduisent la responsabilité du cabinet pour ce qui est d'appliquer les exigences de cette norme ISQC et de s'y conformer.

9. La présente norme ISQC explique, dans la partie intitulée « Définitions », le sens attribué à certains termes aux fins de son application. Ces définitions sont fournies pour faciliter l'application et l'interprétation uniformes de la norme, et elles n'ont pas été adoptées pour prévaloir sur des définitions établies à d'autres fins, que ce soit dans des textes légaux, réglementaires ou autres. Le glossaire des termes relatifs aux normes internationales diffusé par l'IAASB dans le *Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control* publié par l'IFAC contient les termes définis dans la présente norme. Il explique également d'autres termes utilisés dans cette norme en vue de favoriser la cohérence et l'uniformité des interprétations et des traductions.

Date d'entrée en vigueur

10. La mise en place de systèmes de contrôle qualité conformes à la présente norme ISQC est requise pour le 15 décembre 2009.

Objectif

11. L'objectif du cabinet est de mettre en place et de maintenir un système de contrôle qualité afin d'obtenir l'assurance raisonnable :

a) que le cabinet et ses membres se conforment aux normes professionnelles et aux exigences des textes légaux et réglementaires applicables ;

b) que les rapports délivrés par le cabinet ou les associés responsables de missions sont appropriés aux circonstances.

Définitions

12. Dans la présente norme ISQC, on entend par :

a) « date du rapport », la date retenue par le professionnel en exercice comme date de son rapport ;

b) « documentation de la mission », les informations consignées au sujet des travaux effectués, des résultats obtenus et des conclusions auxquelles le professionnel en exercice est parvenu (des synonymes tels que « dossier de travail » ou « feuilles de travail » sont parfois utilisés) ;

c) « associé responsable de la mission[2] », l'associé, ou une autre personne du cabinet, qui est responsable de la mission et de sa réalisation, ainsi que du rapport délivré au nom du cabinet, et qui, le cas échéant, a obtenu l'autorisation requise d'une instance professionnelle, légale ou réglementaire ;

d) « revue de contrôle qualité de la mission », un processus conçu pour évaluer de façon objective, au plus tard à la date du rapport, les jugements importants portés par l'équipe de mission et les conclusions auxquelles elle est parvenue aux fins de la formulation du rapport. Le processus de la revue de contrôle qualité de la mission vise les audits d'états financiers d'entités cotées, et, le cas échéant, les autres missions pour lesquelles le cabinet a déterminé qu'elle était nécessaire ;

e) « responsable du contrôle qualité de la mission », un associé, une autre personne du cabinet, une personne externe qualifiée ou une équipe composée de telles personnes, dont aucune ne fait partie de l'équipe de mission, ayant l'expérience et l'autorité suffisantes et appropriées pour évaluer de façon objective les jugements importants portés par l'équipe de mission et les conclusions auxquelles elle est parvenue aux fins de la formulation du rapport ;

f) « équipe de mission », tous les associés et le personnel professionnel réalisant une mission, ainsi que toute personne dont le cabinet ou un cabinet membre du réseau a retenu les services et qui met en œuvre des procédures au cours de la mission. Un expert externe choisi par l'auditeur et dont les services ont été retenus par le cabinet ou un cabinet membre du réseau est exclu de cette définition. Sont également exclues de l'« équipe de mission » les personnes appartenant à la fonction d'audit interne du client qui fournissent une assistance directe dans le cadre d'une mission d'audit lorsque l'auditeur externe se conforme aux exigences de la norme ISA 610 (révisée en 2013)[3] ;

g) « cabinet », un professionnel exerçant à titre individuel, une société de personnes ou une société de capitaux ou une autre entité regroupant des professionnels comptables ;

h) « inspection », pour les missions achevées, les procédures visant à fournir la preuve du respect, par les équipes de mission, des politiques et procédures de contrôle qualité du cabinet ;

i) « entité cotée », une entité dont les actions, les parts ou les titres de créance sont cotés ou inscrits à la cote officielle d'une bourse de valeurs reconnue, ou négociés suivant les règles d'une bourse de valeurs reconnue ou d'un autre organisme équivalent ;

---

[2] Les termes « associé responsable de la mission », « associé » et « cabinet » doivent être interprétés comme s'entendant des termes équivalents dans le secteur public lorsque le contexte s'y prête.

[3] La norme ISA 610 (révisée en 2013), *Utilisation des travaux des auditeurs internes*, établit des limites à l'utilisation de l'assistance directe. Elle indique également que des textes légaux ou réglementaires peuvent interdire à l'auditeur externe d'obtenir une assistance directe des auditeurs internes. Par conséquent, le recours à l'assistance directe se limite aux situations où cela est permis.

j) « suivi », un processus comportant la surveillance et l'évaluation en continu du système de contrôle qualité du cabinet, et comprenant une inspection périodique portant sur un échantillon de missions achevées, destiné à fournir au cabinet l'assurance raisonnable que son système de contrôle qualité fonctionne efficacement ;

k) « cabinet membre du réseau », un cabinet ou une entité appartenant à un réseau donné ;

l) « réseau », une vaste organisation qui, à la fois :

   i) poursuit un objectif de coopération,

   ii) a clairement pour but le partage des profits ou des coûts, ou se caractérise par une unicité de propriété, de contrôle ou de gestion, des politiques et procédures de contrôle qualité communes, une stratégie d'entreprise commune, l'utilisation d'une marque unique ou le partage d'une part considérable des ressources professionnelles ;

m) « associé », toute personne ayant autorité pour engager le cabinet en ce qui concerne la réalisation d'une mission de services professionnels ;

n) « membres du cabinet », les associés et le personnel professionnel ;

o) « normes professionnelles », les normes d'exercice des missions de l'IAASB, définies dans la préface de l'IAASB *Preface to the International Standards on Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance and Related Services*, et les règles de déontologie pertinentes ;

p) « assurance raisonnable », dans le contexte de la présente norme ISQC, un niveau d'assurance élevé, mais non absolu ;

q) « règles de déontologie pertinentes », les règles de déontologie auxquelles l'équipe de mission et le responsable du contrôle qualité de la mission sont soumis lors de la réalisation d'audits ou d'examens limités d'états financiers, ou d'autres missions d'assurance ou de services connexes. Elles comprennent habituellement, d'une part, les dispositions de l'*International Code of Ethics for Professional Accountants (including International Independence Standards)* du Conseil des normes internationales de déontologie comptable (le Code de l'IESBA) et, d'autre part, des exigences plus strictes propres à chaque pays ;

r) « personnel professionnel », les professionnels, autres que les associés, y compris les experts employés par le cabinet ;

s) « personne externe qualifiée », une personne extérieure au cabinet ayant la compétence et les capacités nécessaires pour agir en tant qu'associé responsable d'une mission, par exemple un associé d'un autre cabinet, ou un employé (possédant l'expérience requise) soit d'un corps professionnel comptable dont les membres peuvent réaliser des missions d'audit ou d'examen limité d'informations financières historiques ou d'autres missions d'assurance ou de services connexes, soit d'une organisation qui fournit des services de contrôle qualité pertinents.

Exigences

Application et respect des exigences pertinentes

13. Les membres du cabinet responsables de la mise en place et du maintien du système de contrôle qualité du cabinet doivent comprendre le texte de la présente norme ISQC dans son intégralité, y compris les modalités d'application et autres commentaires explicatifs, pour en comprendre l'objectif et en appliquer les exigences correctement.

14. Le cabinet doit se conformer à chacune des exigences de cette norme ISQC à moins que, compte tenu de sa situation, une exigence ne soit pas pertinente au regard des services fournis dans le cadre d'audits et d'examens limités d'états financiers et d'autres missions d'assurance et de services connexes. (Réf. : par. A1)

15. Les exigences sont conçues pour permettre au cabinet d'atteindre l'objectif particulier de cette norme ISQC. Une bonne application des exigences par le cabinet est donc censée être suffisante pour lui permettre d'atteindre cet objectif. Toutefois, comme les circonstances varient grandement et qu'il n'est pas possible de les prévoir toutes, le cabinet doit se demander si certaines questions ou circonstances particulières l'obligent à établir des politiques et procédures en sus de celles qu'exige cette norme ISQC pour pouvoir atteindre l'objectif particulier de la norme.

Éléments d'un système de contrôle qualité

16. Le cabinet doit mettre en place et maintenir un système de contrôle qualité qui comporte des politiques et procédures couvrant chacun des éléments suivants :

    a) responsabilités d'encadrement pour la qualité au sein du cabinet ;

    b) règles de déontologie pertinentes ;

    c) acceptation et maintien de relations clients et de missions spécifiques ;

    d) ressources humaines ;

    e) réalisation des missions ;

    f) suivi.

17. Le cabinet doit consigner par écrit ses politiques et procédures de contrôle qualité et les communiquer à ses membres. (Réf. : par. A2 et A3)

Responsabilités d'encadrement pour la qualité au sein du cabinet

18. Le cabinet doit établir des politiques et procédures destinées à promouvoir une culture interne qui reconnaît la qualité en tant qu'élément essentiel de la réalisation des missions. Ces politiques et procédures doivent requérir du directeur général du cabinet (ou son équivalent) ou, selon le cas, du conseil des associés (ou son équivalent), qu'il assume la responsabilité ultime du système de contrôle qualité du cabinet. (Réf. : par. A4 et A5)

19. Le cabinet doit établir des politiques et procédures faisant en sorte que la ou les personnes auxquelles le directeur général ou le conseil des associés attribue la responsabilité fonctionnelle du système de contrôle qualité du cabinet possèdent l'expérience et les capacités suffisantes et appropriées ainsi que l'autorité nécessaire pour assumer cette responsabilité. (Réf. : par. A6)

Règles de déontologie pertinentes

20. Le cabinet doit établir des politiques et procédures destinées à lui fournir l'assurance raisonnable que le cabinet lui-même et ses membres se conforment aux règles de déontologie pertinentes. (Réf. : par. A7 à A10)

Indépendance

21. Le cabinet doit établir des politiques et procédures destinées à lui fournir l'assurance raisonnable que le cabinet lui-même, ses membres et, le cas échéant, les autres personnes soumises aux règles d'indépendance (y compris les membres des cabinets membres du réseau), conservent leur indépendance lorsque les règles de déontologie pertinentes l'exigent. Ces politiques et procédures doivent permettre au cabinet : (Réf. : par. A10)

    a) de communiquer ses propres règles d'indépendance à ses membres et, le cas échéant, aux autres personnes soumises à ces règles ;

    b) d'identifier les menaces à l'indépendance, d'apprécier si les menaces identifiées se situent à un niveau acceptable et, si tel n'est pas le cas, d'y répondre en éliminant les circonstances qui les créent, en mettant en place des sauvegardes pour les ramener à un niveau acceptable ou, lorsque c'est possible selon les textes légaux ou réglementaires applicables, en démissionnant.

22. Ces politiques et procédures doivent exiger : (Réf. : par. A10)

    a) que les associés responsables de missions fournissent au cabinet les informations pertinentes au sujet des missions, y compris l'étendue des services fournis, pour permettre au cabinet d'en évaluer l'effet global, le cas échéant, au regard des règles d'indépendance ;

    b) que les membres du cabinet signalent sans délai au cabinet les situations et les relations qui constituent une menace à l'indépendance afin que des mesures appropriées puissent être prises ;

    c) que les informations pertinentes soient recueillies et communiquées aux membres du cabinet concernés de façon :

        i) que le cabinet et ses membres puissent aisément déterminer s'ils respectent les règles d'indépendance,

        ii) que le cabinet puisse conserver et mettre à jour les informations relatives à l'indépendance dans ses dossiers,

        iii) que le cabinet puisse prendre les mesures appropriées concernant les menaces à l'indépendance qui ont été identifiées et dépassent un niveau acceptable.

23. Le cabinet doit établir des politiques et procédures destinées à lui fournir l'assurance raisonnable que les manquements aux règles d'indépendance lui sont signalés, et à lui permettre de prendre les mesures appropriées pour remédier à ces situations. Ces politiques et procédures doivent faire obligation : (Réf. : par. A10)

a) aux membres du cabinet de signaler sans délai au cabinet les manquements aux règles d'indépendance dont ils prennent connaissance ;

b) au cabinet de communiquer sans délai les manquements identifiés à ces politiques et procédures :

i) à l'associé responsable de la mission à qui il incombe, avec le cabinet, de remédier à ces manquements,

ii) aux autres membres concernés du cabinet et, le cas échéant, du réseau, ainsi qu'aux autres personnes soumises aux règles d'indépendance, à qui il incombe de prendre les mesures appropriées ;

c) à l'associé responsable de la mission et aux autres personnes visées au sous-alinéa b)ii) ci-dessus de communiquer sans délai au cabinet, lorsque c'est nécessaire, les mesures prises pour remédier aux manquements identifiés, de sorte que le cabinet puisse décider s'il lui faudra prendre des mesures supplémentaires.

24. Au moins une fois l'an, le cabinet doit obtenir, de tous ses membres tenus d'être indépendants selon les règles de déontologie pertinentes, une confirmation écrite du respect de ses politiques et procédures relatives à l'indépendance. (Réf. : par. A10 et A11)

25. Le cabinet doit établir des politiques et procédures : (Réf. : par. A10)

a) qui fixent des critères permettant de déterminer s'il est nécessaire d'éliminer des circonstances qui créent une menace liée à une association de longue date avec une entité, lorsque le cabinet a recours aux mêmes membres de haut niveau pour les missions d'assurance réalisées auprès d'un même client sur une longue durée ;, afin de ramener cette menace à un niveau acceptable, ou qui fixent des critères concernant la mise en place de sauvegardes visant à réduire la menace ;

b) qui prescrivent, pour les audits d'états financiers d'entités cotées, la rotation de l'associé responsable de la mission et des personnes chargées de la revue de contrôle qualité de la mission ainsi que, le cas échéant, des autres personnes soumises à des exigences de rotation, après une durée déterminée, en conformité avec les règles de déontologie pertinentes. (Réf. : par. A12 à A17)

Acceptation et maintien de relations clients et de missions spécifiques

26. Le cabinet doit établir, pour l'acceptation et le maintien de relations clients et de missions spécifiques, des politiques et procédures destinées à lui fournir l'assurance raisonnable qu'il n'acceptera ou ne maintiendra de relations clients et de missions que si les conditions suivantes sont respectées :

a) il est compétent pour réaliser la mission et en a les capacités, y compris le temps et les ressources ; (Réf. : par. A18 et A23)

b) il peut se conformer aux règles de déontologie pertinentes ;

c) il a pris en considération l'intégrité du client, et il n'a pas eu connaissance d'informations qui le conduiraient à conclure à un manque d'intégrité du client. (Réf. : par. A19, A20 et A23)

27. Ces politiques et procédures doivent exiger :

a) que le cabinet obtienne les informations qu'il considère comme nécessaires dans les circonstances avant d'accepter une mission pour un nouveau client, lorsqu'il décide du maintien ou non d'une mission et lorsqu'il envisage d'accepter une nouvelle mission pour un client existant ; (Réf. : par. A21 et A23)

b) que, si un conflit d'intérêts potentiel est identifié relativement à l'acceptation d'une mission pour un nouveau client ou un client existant, le cabinet détermine s'il convient d'accepter la mission ;

c) que, si des problèmes ont été relevés et que le cabinet décide d'accepter ou de maintenir une relation client ou une mission spécifique, il documente la façon dont les problèmes ont été résolus.

28. Le cabinet doit établir des politiques et procédures visant le maintien de la mission et de la relation client, qui traitent des cas où le cabinet prend connaissance d'une information qui l'aurait conduit à refuser la mission si cette information avait été connue plus tôt. Ces politiques et procédures doivent prévoir la prise en compte des points suivants :

a) les obligations professionnelles et légales qui s'imposent dans la situation, y compris l'obligation éventuelle pour le cabinet d'informer la ou les personnes qui l'ont nommé ou, dans certains cas, les autorités de réglementation ;

b) la possibilité de démissionner, ou encore de démissionner et de mettre fin à la relation client. (Réf. : par. A22 et A23)

Ressources humaines

29. Le cabinet doit établir des politiques et procédures destinées à lui fournir l'assurance raisonnable qu'il dispose d'un nombre suffisant de membres ayant la compétence, les capacités et le souci du respect des principes de déontologie qui sont nécessaires :

a) pour que les missions soient réalisées conformément aux normes professionnelles et aux exigences des textes légaux et réglementaires applicables ;

b) pour que le cabinet ou les associés responsables de missions puissent délivrer des rapports appropriés aux circonstances. (Réf. : par. A24 à A29)

Affectation à l'équipe de mission

30. Le cabinet doit désigner pour chaque mission un associé responsable et doit établir des politiques et procédures imposant :

a) que soient communiqués aux dirigeants clés et aux responsables de la gouvernance de l'entité cliente le nom et le rôle de l'associé responsable de la mission ;

b) que l'associé responsable de la mission possède la compétence, les capacités et l'autorité adéquates pour remplir ce rôle ;

c) que les responsabilités de l'associé responsable de la mission soient clairement définies et lui soient communiquées. (Réf. : par. A30)

31. Le cabinet doit également établir des politiques et procédures visant à lui permettre d'affecter aux missions des membres appropriés du cabinet ayant la compétence et les capacités nécessaires :

    a) pour réaliser les missions conformément aux normes professionnelles et aux exigences des textes légaux et réglementaires applicables ;

    b) pour permettre au cabinet ou aux associés responsables de missions de délivrer des rapports appropriés aux circonstances. (Réf. : par. A31)

Réalisation des missions

32. Le cabinet doit établir des politiques et procédures destinées à lui fournir l'assurance raisonnable que les missions sont réalisées conformément aux normes professionnelles et aux exigences des textes légaux et réglementaires applicables, et que le cabinet ou l'associé responsable de la mission délivre des rapports appropriés aux circonstances. Ces politiques et procédures doivent couvrir :

    a) les points pertinents pour favoriser la réalisation de missions d'une qualité constante ; (Réf. : par. A32 et A33)

    b) les responsabilités concernant la supervision ; (Réf. : par. A34)

    c) les responsabilités en matière de revue. (Réf. : par. A35)

33. Les politiques et procédures du cabinet visant les responsabilités en matière de revue doivent reposer sur le principe que les travaux des membres moins expérimentés de l'équipe de mission sont revus par des membres plus expérimentés de l'équipe.

Consultation

34. Le cabinet doit établir des politiques et procédures destinées à lui fournir l'assurance raisonnable :

    a) que des consultations appropriées ont lieu sur les questions complexes ou controversées ;

    b) que des ressources suffisantes sont disponibles pour permettre la tenue de consultations appropriées ;

    c) que la nature et l'étendue de telles consultations et les conclusions qui s'en dégagent sont consignées dans la documentation de la mission et sont confirmées à la fois par la personne qui consulte et celle consultée ;

    d) que les conclusions tirées des consultations sont mises en œuvre. (Réf. : par. A36 à A40)

Revue de contrôle qualité de la mission

35. Le cabinet doit, pour certaines missions, établir des politiques et procédures imposant une revue de contrôle qualité de la mission qui fournit une évaluation objective des jugements importants portés par l'équipe de mission et des conclusions tirées aux fins de la formulation du rapport. Ces politiques et procédures doivent :

    a) rendre obligatoire la revue de contrôle qualité pour tous les audits d'états financiers d'entités cotées ;

b) définir des critères au regard desquels doivent être évalués tous les autres audits et les examens limités d'informations financières historiques ainsi que les autres missions d'assurance et de services connexes afin de déterminer si une revue de contrôle qualité devrait être effectuée ; (Réf. : par. A41)

c) rendre obligatoire la revue de contrôle qualité pour toutes les missions répondant le cas échéant aux critères définis par application de l'alinéa 35 b) ci-dessus.

36. Le cabinet doit établir des politiques et procédures précisant la nature, le calendrier et l'étendue de la revue de contrôle qualité de la mission. Ces politiques et procédures doivent imposer que le rapport de mission ne porte pas une date antérieure à l'achèvement de la revue de contrôle qualité de la mission. (Réf. : par. A42 et A43)

37. Le cabinet doit établir des politiques et procédures imposant que la revue de contrôle qualité de la mission comporte :

a) des entretiens sur les questions importantes avec l'associé responsable de la mission ;

b) une revue des états financiers ou autres informations sur lesquels porte la mission, ainsi que du projet de rapport ;

c) une revue d'extraits sélectionnés de la documentation de la mission relatifs aux jugements importants portés par l'équipe de mission et aux conclusions auxquelles elle est parvenue ;

d) une évaluation des conclusions tirées aux fins de la formulation du rapport et une appréciation du caractère approprié du projet de rapport. (Réf. : par. A44)

38. Dans le cas des audits d'états financiers d'entités cotées, le cabinet doit établir des politiques et procédures imposant que la revue de contrôle qualité de la mission comporte en outre la prise en considération des aspects suivants :

a) l'évaluation que l'équipe de mission a faite de l'indépendance du cabinet par rapport à la mission ;

b) la tenue de consultations appropriées sur des questions ayant donné lieu à des divergences d'opinions ou sur d'autres questions complexes ou controversées, et les conclusions tirées de ces consultations ;

c) si la documentation sélectionnée pour la revue rend compte des travaux effectués par rapport aux jugements importants et étaye les conclusions dégagées. (Réf. : par. A45 et A46)

Critères de qualification des responsables du contrôle qualité des missions

39. Le cabinet doit établir des politiques et procédures traitant du mode de désignation des responsables du contrôle qualité des missions et définissant des critères en ce qui concerne :

a) la qualification technique requise pour remplir cette fonction, y compris l'expérience et l'autorité nécessaires ; (Réf. : par. A47)

b) la mesure dans laquelle le responsable du contrôle qualité de la mission peut être consulté au sujet de celle-ci sans que son objectivité soit compromise. (Réf. : par. A48)

40. Le cabinet doit établir des politiques et procédures destinées à assurer l'objectivité du responsable du contrôle qualité de la mission. (Réf. : par. A49 à A51)

41. Les politiques et procédures du cabinet doivent prévoir le remplacement du responsable du contrôle qualité de la mission dans les situations où sa capacité d'effectuer une revue objective peut être compromise.

Documentation de la revue de contrôle qualité de la mission

42. Le cabinet doit établir des politiques et procédures relatives à la documentation de la revue de contrôle qualité de la mission qui imposent de consigner que :

    a) les procédures prévues par les politiques du cabinet concernant la revue de contrôle qualité de la mission ont été mises en œuvre ;

    b) la revue de contrôle qualité de la mission a été achevée au plus tard à la date du rapport ;

    c) le responsable de la revue n'a pas eu connaissance de questions non résolues qui l'auraient amené à croire que les jugements importants portés par l'équipe de mission et les conclusions auxquelles elle est parvenue n'étaient pas appropriés.

Divergences d'opinions

43. Le cabinet doit établir des politiques et procédures pour le traitement et la résolution des divergences d'opinions pouvant exister au sein de l'équipe de mission, avec les personnes consultées et, le cas échéant, entre l'associé responsable de la mission et le responsable du contrôle qualité de celle-ci. (Réf. : par. A52 et A53)

44. Ces politiques et procédures doivent imposer que :

    a) les conclusions dégagées soient consignées dans la documentation et appliquées ;

    b) la date du rapport ne soit pas antérieure à la résolution du différend.

Documentation de la mission

Constitution des dossiers de mission définitifs

45. Le cabinet doit établir des politiques et procédures visant à ce que les équipes de mission achèvent la constitution des dossiers de mission définitifs en temps opportun après la finalisation du rapport de mission. (Réf. : par. A54 et A55)

Confidentialité, archivage sécurisé, intégrité, accessibilité et facilité de consultation de la documentation des missions

46. Le cabinet doit établir des politiques et procédures destinées à assurer la confidentialité, l'archivage sécurisé, l'intégrité, l'accessibilité et la facilité de consultation de la documentation des missions. (Réf. : par. A56 à A59)

Conservation de la documentation des missions

47. Le cabinet doit établir des politiques et procédures portant sur la conservation de la documentation des missions pendant une durée suffisante pour répondre à ses besoins ou aux obligations prescrites par les textes légaux ou réglementaires. (Réf. : par. A60 à A63)

Suivi

Suivi des politiques et procédures de contrôle qualité du cabinet

48. Le cabinet doit établir un processus de suivi destiné à lui fournir l'assurance raisonnable que les politiques et procédures liées au système de contrôle qualité sont pertinentes et adéquates, et qu'elles fonctionnent efficacement. Ce processus doit :

    a) comporter une surveillance et une évaluation en continu du système de contrôle qualité du cabinet, comprenant une inspection cyclique couvrant au moins une mission achevée pour chaque associé responsable de mission ;

    b) imposer que la responsabilité du processus de suivi soit confiée à un ou des associés ou à d'autres personnes ayant l'expérience et l'autorité suffisantes et appropriées au sein du cabinet pour assumer cette responsabilité ;

    c) imposer que les personnes qui ont réalisé une mission ou procédé à la revue de contrôle qualité de celle-ci ne participent pas à l'inspection portant sur cette mission. (Réf. : par. A64 à A68)

Évaluation, communication et correction des déficiences relevées

49. Le cabinet doit évaluer l'incidence des déficiences relevées dans le cadre du processus de suivi et déterminer si celles-ci :

    a) ou bien sont des déficiences qui n'indiquent pas nécessairement que son système de contrôle qualité ne lui permet pas d'obtenir l'assurance raisonnable qu'il respecte les normes professionnelles et les exigences des textes légaux et réglementaires applicables et que les rapports délivrés par le cabinet ou les associés responsables de missions sont appropriés aux circonstances ;

    b) ou bien sont des déficiences systémiques ou répétitives ou d'autres déficiences importantes qui requièrent des mesures correctives immédiates.

50. Le cabinet doit communiquer aux associés responsables de missions concernés et aux autres membres du cabinet appropriés les déficiences relevées dans le cadre du processus de suivi, et des recommandations sur les mesures correctives à appliquer. (Réf. : par. A69)

51. Les recommandations sur les mesures correctives à appliquer à l'égard des déficiences relevées doivent comporter au moins l'un des éléments suivants :

    a) des mesures correctives à prendre relativement à une mission particulière ou à un membre du cabinet ;

    b) la communication des constatations aux responsables de la formation et du perfectionnement professionnel ;

c) des modifications à apporter aux politiques et procédures de contrôle qualité ;

d) des sanctions disciplinaires à l'encontre de ceux qui n'auraient pas respecté les politiques et procédures du cabinet, particulièrement en cas de manquements répétés.

52. Le cabinet doit établir des politiques et procédures visant les cas où les résultats des procédures de suivi du contrôle qualité révèlent qu'un rapport peut ne pas être approprié ou que des procédures ont été omises au cours de la réalisation de la mission. Ces politiques et procédures doivent faire obligation au cabinet de déterminer quelles sont les autres mesures appropriées à prendre pour se conformer aux normes professionnelles pertinentes et aux exigences des textes légaux et réglementaires applicables, et d'envisager d'obtenir un avis juridique.

53. Le cabinet doit communiquer au moins une fois l'an les résultats du processus de suivi de son système de contrôle qualité aux associés responsables de missions et aux autres personnes concernées au sein du cabinet, y compris au directeur général du cabinet ou, le cas échéant, au conseil des associés. L'information communiquée doit être suffisante pour permettre au cabinet et à ces personnes de prendre sans délai les mesures appropriées, s'il y a lieu, en fonction de leurs rôles et de leurs responsabilités spécifiques. Elle doit comprendre :

a) une description des procédures de suivi mises en œuvre ;

b) les conclusions tirées de l'application de ces procédures ;

c) s'il y a lieu, une description des déficiences systémiques ou répétitives ou des autres déficiences importantes, et des mesures prises pour y remédier ou pour les corriger.

54. Les cabinets qui exercent leurs activités au sein d'un réseau peuvent décider, par souci d'uniformité, de mettre en place certaines des procédures de suivi du contrôle qualité définies pour l'ensemble du réseau. Lorsque ces cabinets se soumettent à des politiques et procédures de suivi communes conçues dans une optique de conformité avec la présente norme ISQC, et qu'ils s'appuient sur ce système de suivi, leurs politiques et procédures doivent exiger que le réseau :

a) communique au moins une fois l'an aux personnes concernées au sein des cabinets membres du réseau l'objet, l'étendue et les résultats du processus de suivi ;

b) communique sans délai aux personnes concernées au sein du ou des cabinets membres du réseau toute déficience relevée dans le système de contrôle qualité afin que les mesures nécessaires puissent être prises,

de manière que les associés responsables de missions des cabinets membres du réseau puissent s'appuyer sur les résultats du processus de suivi mis en place au sein du réseau, à moins d'indication contraire de la part des cabinets ou du réseau.

Plaintes et allégations

55. Le cabinet doit établir des politiques et procédures destinées à lui fournir l'assurance raisonnable qu'il traite de manière appropriée :

a) les plaintes et allégations faisant état de ce que les travaux effectués par le cabinet ne respectent pas les normes professionnelles et les exigences des textes légaux et réglementaires applicables ;

b) les allégations de non-respect du système de contrôle qualité du cabinet.

Dans le cadre de ce processus, le cabinet doit mettre en place des moyens de communication clairement définis permettant à ses membres de faire part de leurs préoccupations sans crainte de représailles. (Réf. : par. A70)

56. Si l'investigation des plaintes et des allégations permet de constater l'existence de déficiences dans la conception ou le fonctionnement des politiques et procédures de contrôle qualité du cabinet, ou l'existence de cas de non-respect par une ou plusieurs personnes du système de contrôle qualité du cabinet, le cabinet doit prendre des mesures appropriées conformément au paragraphe 51. (Réf. : par. A71 et A72)

Documentation du système de contrôle qualité

57. Le cabinet doit établir des politiques et procédures imposant la tenue d'une documentation appropriée pour fournir la preuve du fonctionnement de chaque élément de son système de contrôle qualité. (Réf. : par. A73 à A75)

58. Le cabinet doit établir des politiques et procédures faisant obligation de conserver la documentation durant une période suffisante pour permettre à ceux qui mettent en œuvre les procédures de suivi du contrôle qualité d'évaluer si le cabinet se conforme à son système de contrôle qualité, ou durant une plus longue période si des textes légaux ou réglementaires l'exigent.

59. Le cabinet doit établir des politiques et procédures faisant obligation de consigner dans la documentation les plaintes et allégations, ainsi que les réponses qui leur sont apportées.

***

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Application et respect des exigences pertinentes

Considérations propres aux petits cabinets (Réf. : par. 14)

A1. La présente norme ISQC n'impose pas le respect des exigences qui ne sont pas pertinentes, par exemple dans le cas d'un professionnel exerçant à titre individuel qui n'emploie pas de personnel professionnel. Ainsi, les exigences de la présente norme ISQC telles celles qui concernent les politiques et procédures visant l'affectation de membres appropriés du cabinet à l'équipe de mission (voir le paragraphe 31), les responsabilités en matière de revue (voir le paragraphe 33) et la communication annuelle des résultats du processus de suivi aux associés du cabinet responsables de missions (voir le paragraphe 53) ne sont pas pertinentes en l'absence de personnel professionnel.

Éléments d'un système de contrôle qualité (Réf. : par. 17)

A2. En règle générale, la communication des politiques et procédures de contrôle qualité aux membres du cabinet comprend une description de celles-ci et des objectifs qu'elles visent, et

rappelle que chacun a une responsabilité personnelle pour la qualité et est tenu de se conformer à ces politiques et procédures. Le fait d'encourager les membres du cabinet à communiquer leurs points de vue ou leurs préoccupations sur le contrôle qualité souligne l'importance accordée à l'obtention de leur avis sur le système de contrôle qualité du cabinet.

Considérations propres aux petits cabinets

A3. La documentation et la communication des politiques et procédures des petits cabinets peuvent être moins formalisées et détaillées que dans les grands cabinets.

Responsabilités d'encadrement pour la qualité au sein du cabinet

Promotion d'une culture interne valorisant la qualité (Réf. : par. 18)

A4. La direction du cabinet et les exemples qu'elle donne influencent considérablement la culture interne du cabinet. La promotion d'une culture interne orientée sur la qualité repose d'une part sur des actions et des messages clairs, cohérents et répétés provenant de tous les niveaux de direction du cabinet, qui mettent l'accent sur les politiques et procédures de contrôle qualité du cabinet, et d'autre part sur la nécessité :

a) d'effectuer les travaux conformément aux normes professionnelles et aux exigences des textes légaux et réglementaires applicables ;

b) de délivrer des rapports appropriés aux circonstances.

Ces actions et messages favorisent une culture qui reconnaît et récompense le travail de grande qualité, et peuvent être communiqués entre autres dans le cadre de séminaires de formation, de réunions ou d'entretiens officiels ou informels, d'énoncés de mission, de bulletins ou de notes internes d'information. Ils peuvent également être intégrés dans la documentation interne et les supports de formation du cabinet, ainsi que dans les procédures d'évaluation des associés et du personnel professionnel, de telle sorte qu'ils viennent soutenir et renforcer le point de vue du cabinet sur l'importance de la qualité et la façon d'atteindre celle-ci en pratique.

A5. Pour promouvoir une culture interne fondée sur la qualité, il est particulièrement important que la direction reconnaisse que la stratégie d'entreprise du cabinet est soumise à l'exigence supérieure de qualité dans toutes les missions réalisées par le cabinet. La promotion d'une telle culture interne implique :

a) l'établissement de politiques et procédures couvrant l'évaluation des performances, la rémunération et la promotion interne (y compris les systèmes de primes) des membres du cabinet, de manière à témoigner du caractère primordial de l'engagement qualité du cabinet ;

b) l'attribution des responsabilités de gestion de telle façon que les considérations d'ordre commercial ne priment pas sur la qualité des travaux réalisés ;

c) l'affectation de ressources suffisantes pour l'élaboration, la documentation et le soutien des politiques et procédures de contrôle qualité du cabinet.

Attribution de la responsabilité fonctionnelle du système de contrôle qualité du cabinet (Réf. : par. 19)

A6. L'expérience et les capacités suffisantes et appropriées permettent à la ou aux personnes responsables du système de contrôle qualité du cabinet d'être à même d'identifier et de comprendre les questions liées au contrôle qualité, et d'élaborer des politiques et procédures appropriées. L'autorité nécessaire permet à cette ou ces personnes de mettre en place de telles politiques et procédures.

Règles de déontologie pertinentes

Respect des règles de déontologie pertinentes (Réf. : par. 20)

A7. Le Code de l'IESBA établit les principes fondamentaux de déontologie, à savoir :

a) intégrité ;

b) objectivité ;

c) compétence professionnelle et diligence ;

d) confidentialité ;

e) comportement professionnel.

A8. Le Code de l'IESBA établit un cadre conceptuel qui dicte l'approche que doit suivre le professionnel comptable pour identifier et apprécier les menaces pesant sur la conformité aux principes fondamentaux, et y répondre. Il contient aussi les *International Independence Standards*, qui traitent de l'application du cadre conceptuel aux menaces à l'indépendance dans le contexte des audits, examens limités et autres missions d'assurance.

A9. Les principes fondamentaux sont renforcés en particulier par :

- l'encadrement exercé par le cabinet ;
- la formation ;
- le suivi ;
- une procédure pour gérer les manquements.

Définition des termes « cabinet », « réseau » et « cabinet membre du réseau » (Réf. : par. 20 à 25)

A10. Les définitions des termes « cabinet », « réseau » et « cabinet membre du réseau » énoncées dans les règles de déontologie pertinentes peuvent être différentes de celles de la présente norme ISQC. Par exemple, le Code de l'IESBA définit le cabinet comme suit :

a) un professionnel comptable exerçant à titre individuel, ou une société de personnes ou société de capitaux regroupant des professionnels comptables ;

b) une entité qui contrôle de telles parties par un lien de propriété, de gestion ou autrement ;

c) une entité contrôlée par de telles parties par un lien de propriété, de gestion ou autrement.

Le Code de l'IESBA fournit en outre des explications concernant les termes « réseau » et « cabinet membre du réseau ».

Dans l'optique de la conformité aux exigences énoncées aux paragraphes 20 à 25, les définitions utilisées dans les règles de déontologie pertinentes s'appliquent dans la mesure nécessaire pour l'interprétation de ces règles de déontologie.

Confirmation écrite (Réf. : par. 24)

A11. La confirmation écrite peut être sur support papier ou électronique. Par l'obtention de la confirmation et la prise de mesures appropriées en cas d'informations indiquant un manquement, le cabinet démontre l'importance qu'il attache à l'indépendance et en fait une question actuelle présente à l'esprit de ses membres.

Menaces liées à la familiarité (Réf. : par. 25)

A12. Le Code de l'IESBA traite de la menace que peut créer une association de longue date entre une personne et :

- ou bien l'entité et ses activités ;
- ou bien la haute direction de l'entité ;
- ou bien l'objet considéré de la mission d'assurance et les informations relatives à celui-ci.

A13. Le Code de l'IESBA fournit des exemples de facteurs à considérer pour apprécier le niveau de la menace qu'il peut y avoir lorsqu'une personne participe à une mission d'assurance sur une longue durée. Il donne aussi des exemples de mesures visant à répondre à une telle menace, comme :

- éliminer la menace en effectuant une rotation des membres de l'équipe de mission (c'est-à-dire en remplaçant la personne) ;
- mettre en place des sauvegardes propres à ramener la menace à un niveau acceptable, par exemple des revues – internes ou externes – indépendantes et régulières de la qualité de la mission.

A14. Le Code de l'IESBA exige, pour certaines missions, que l'associé responsable de la mission, le responsable du contrôle qualité de la mission et tout autre associé clé de la mission[4] fassent l'objet d'une rotation. Il se peut que les exigences propres à chaque pays prescrivent des périodes de rotation plus courtes.

Considérations propres aux organisations qui auditent des entités du secteur public

A15. Certaines mesures légales peuvent fournir des sauvegardes pour l'indépendance des auditeurs du secteur public. Toutefois, des menaces à l'indépendance peuvent subsister malgré les mesures légales destinées à protéger celle-ci. Par conséquent, lorsqu'il établit les politiques et procédures exigées aux paragraphes 20 à 25, l'auditeur du secteur public peut prendre en compte les conditions propres à son mandat dans le secteur public et répondre aux menaces à l'indépendance dans ce contexte.

[4] Code de l'IESBA, « Définitions ».

A16. Dans le secteur public, les entités cotées évoquées dans les paragraphes 25 et A14 sont rares. D'autres entités du secteur public peuvent toutefois être importantes en raison de leur taille, de leur complexité ou de certains aspects d'intérêt public, et compter de ce fait un large éventail de parties prenantes. Par conséquent, il peut arriver qu'un cabinet détermine, à la lumière de ses politiques et procédures de contrôle qualité, que l'importance d'une entité du secteur public est telle qu'elle justifie que les procédures de contrôle qualité soient renforcées.

A17. Dans le secteur public, les modalités de nomination et le mandat des auditeurs ayant la responsabilité d'associé responsable de mission peuvent être prévus par des dispositions législatives. La stricte conformité aux exigences de rotation de l'associé responsable de la mission prévues dans le cas des entités cotées n'est donc pas nécessairement possible. Néanmoins, l'intérêt public peut commander que les organisations qui auditent des entités du secteur public considérées comme importantes, dont il est fait état au paragraphe A16, établissent des politiques et procédures favorisant le respect, dans son esprit, du principe de la rotation de l'associé responsable de la mission.

Acceptation et maintien de relations clients et de missions spécifiques

Compétence, capacités et ressources (Réf. : alinéa 26 a))

A18. Aux fins de déterminer si le cabinet dispose de la compétence, des capacités et des ressources nécessaires pour entreprendre une nouvelle mission pour un client nouveau ou un client existant, il y a lieu d'examiner les exigences spécifiques de la mission et le profil des associés et du personnel professionnel, à tous les niveaux pertinents, et notamment de se demander si :

- les membres du cabinet connaissent les secteurs d'activité pertinents ou les objets sur lesquels porte la mission ;
- les membres du cabinet possèdent une expérience concernant les exigences réglementaires ou les obligations d'information applicables, ou ils sont capables d'acquérir effectivement les aptitudes et la connaissance nécessaires ;
- le cabinet dispose d'un nombre suffisant de membres ayant la compétence et les capacités nécessaires ;
- des experts sont disponibles, si nécessaire ;
- des personnes répondant aux critères et possédant les qualifications requises pour effectuer la revue de contrôle qualité de la mission sont disponibles, le cas échéant ;
- le cabinet est en mesure de réaliser la mission dans les délais requis.

Intégrité du client (Réf. : alinéa 26 c))

A19. Les facteurs à prendre en considération en ce qui concerne l'intégrité du client comprennent par exemple :

- l'identité et la réputation en affaires des principaux propriétaires de l'entité cliente, des dirigeants clés et des responsables de la gouvernance ;
- la nature des activités du client, notamment ses pratiques commerciales ;

- l'information concernant l'attitude des principaux propriétaires de l'entité cliente, des dirigeants clés et des responsables de la gouvernance au regard de questions telles que l'interprétation audacieuse des normes comptables et l'environnement de contrôle interne ;
- une pression excessive du client pour maintenir les honoraires du cabinet au plus bas niveau possible ;
- des indications d'une limitation inappropriée de l'étendue des travaux ;
- des indications que le client pourrait être impliqué dans des opérations de blanchiment de capitaux ou d'autres activités criminelles ;
- les motifs ayant conduit à la nomination proposée du cabinet et au non-renouvellement du mandat du cabinet précédent ;
- l'identité et la réputation en affaires des parties liées.

La connaissance que le cabinet a de l'intégrité d'un client s'approfondit généralement dans un contexte de relations continues avec ce client.

A20. L'information que le cabinet obtient sur ces questions peut notamment provenir des sources suivantes :

- communications, effectuées conformément aux règles de déontologie pertinentes, avec les cabinets qui fournissent ou ont fourni des services professionnels de comptabilité au client, et entretiens avec d'autres tiers ;
- demandes d'informations auprès d'autres membres du cabinet ou de tiers tels que les banques, les conseillers juridiques et d'autres entités du secteur d'activité du client ;
- contrôle des antécédents dans les bases de données pertinentes.

Maintien de la relation client (Réf. : alinéa 27 a))

A21. Pour décider s'il y a lieu de maintenir une relation client, il faut tenir compte des questions importantes apparues au cours de la mission ou de missions antérieures, et de leurs implications pour le maintien de cette relation. Il se peut par exemple qu'un client ait entrepris l'expansion de ses activités dans un domaine où le cabinet ne possède pas l'expertise nécessaire.

Démission (Réf. : par. 28)

A22. Les politiques et procédures relatives à la démission, ou à la démission et à l'interruption de la relation client, prévoient notamment ce qui suit :

- des entretiens avec les dirigeants de l'entité cliente, au niveau hiérarchique approprié, et avec ses responsables de la gouvernance au sujet des mesures appropriées que le cabinet pourrait prendre compte tenu des faits et circonstances ;
- des entretiens avec les dirigeants de l'entité cliente, au niveau hiérarchique approprié, et avec ses responsables de la gouvernance au sujet de la décision prise par le cabinet et des motifs sous-jacents lorsqu'il considère qu'il y a lieu de démissionner, ou de démissionner et de mettre fin à la relation client ;

- la prise en considération de l'existence d'une exigence professionnelle, légale ou réglementaire obligeant le cabinet à ne pas démissionner, ou à informer les autorités de réglementation de sa démission, ou de sa démission et de l'interruption de la relation client, et des motifs de sa décision ;
- la consignation dans la documentation des points importants, des consultations et des conclusions dégagées, ainsi que du fondement de ces conclusions.

Considérations propres aux organisations qui auditent des entités du secteur public (Réf. : par. 26 à 28)

A23. Dans le secteur public, il se peut que les auditeurs soient nommés conformément à une procédure légale. Il est donc possible que certaines des exigences et considérations relatives à l'acceptation et au maintien de relations clients et de missions spécifiques énoncées aux paragraphes 26 à 28 et A18 à A22 ne soient pas pertinentes dans ce contexte. Néanmoins, l'établissement des politiques et procédures décrites peut permettre à l'auditeur du secteur public d'obtenir des informations qui l'aideront à évaluer les risques et à s'acquitter de ses responsabilités en matière de rapport.

Ressources humaines (Réf. : par. 29)

A24. Les politiques et procédures relatives aux ressources humaines peuvent couvrir les aspects suivants, entre autres :

- le recrutement ;
- l'évaluation des performances ;
- les capacités, y compris le temps pour réaliser les mandats ;
- la compétence ;
- le cheminement professionnel ;
- la promotion interne ;
- la rémunération ;
- l'estimation des besoins des membres du cabinet.

Des politiques et procédures de recrutement efficaces aident le cabinet à sélectionner des personnes intègres aptes à acquérir et développer la compétence et les capacités nécessaires pour réaliser les travaux demandés, et possédant les qualités appropriées pour faire un travail compétent.

A25. La compétence peut s'acquérir et se développer par divers moyens, dont les suivants :

- la formation professionnelle ;
- le perfectionnement professionnel continu, y compris la formation continue ;
- l'expérience sur le terrain ;

- l'encadrement par du personnel professionnel plus expérimenté, par exemple d'autres membres de l'équipe de mission ;
- une formation sur les règles d'indépendance à l'intention des membres du cabinet tenus de s'y conformer.

A26. Le maintien de la compétence des membres du cabinet repose, dans une large mesure, sur un niveau approprié de perfectionnement professionnel continu leur permettant de tenir à jour leurs connaissances et leurs capacités. Des politiques et procédures efficaces font ressortir la nécessité d'une formation continue pour les membres à tous les niveaux du cabinet, et font en sorte que les ressources en matière de formation et le soutien nécessaires soient mis en place pour leur permettre d'acquérir, de développer et de maintenir la compétence et les capacités requises.

A27. Le cabinet peut avoir recours à une personne externe qualifiée lorsque, par exemple, les ressources techniques et les ressources en formation ne sont pas disponibles en interne.

A28. Les procédures du cabinet en matière d'évaluation des performances, de rémunération et de promotion interne reconnaissent et récompensent comme il se doit le développement et le maintien de la compétence et du souci du respect des principes de déontologie. À cette fin, le cabinet peut notamment prendre les mesures suivantes :

- sensibiliser les membres à ses attentes en matière de performance et d'adhésion aux principes de déontologie ;
- leur fournir des évaluations et des conseils relativement à leurs performances, leurs progrès et leur cheminement professionnel ;
- les aider à comprendre que la promotion à des postes comportant de plus grandes responsabilités repose entre autres sur la qualité des performances et le souci du respect des principes de déontologie, et que le non-respect des politiques et procédures du cabinet peut entraîner des sanctions disciplinaires.

Considérations propres aux petits cabinets

A29. La taille du cabinet et les conditions qui lui sont propres influent sur l'organisation de son processus d'évaluation des performances. Dans les petits cabinets, notamment, des méthodes plus informelles peuvent être utilisées pour évaluer les performances des membres.

Affectation à l'équipe de mission

Associé responsable de la mission (Réf. : par. 30)

A30. Les politiques et procédures peuvent comporter un système permettant de faire le suivi de la charge de travail et de la disponibilité des associés responsables de missions afin de leur permettre de disposer du temps nécessaire pour s'acquitter adéquatement de leurs responsabilités.

Équipe de mission (Réf. : par. 31)

A31. Aux fins de l'affectation aux équipes de mission du cabinet et de la détermination du niveau de supervision requis, les critères suivants sont notamment pris en compte :

- compréhension et expérience pratique de missions de nature et de complexité semblables à la mission concernée, acquises par une formation appropriée et la participation à ces missions ;
- compréhension des normes professionnelles et des exigences des textes légaux et réglementaires applicables ;
- connaissances et expertise techniques appropriées, y compris la connaissance des technologies de l'information pertinentes ;
- connaissance des secteurs dans lesquels les clients exercent leurs activités ;
- capacité d'exercer le jugement professionnel ;
- compréhension des politiques et procédures de contrôle qualité du cabinet.

Réalisation des missions

Constance de la qualité des missions réalisées (Réf. : alinéa 32 a))

A32. Par ses politiques et procédures, le cabinet favorise la constance de la qualité des missions réalisées. Cet objectif est souvent atteint à l'aide de manuels de procédures sous forme écrite ou électronique, d'outils logiciels ou d'autres formes de documentation standardisée, ainsi que de documents de référence propres à des secteurs d'activité ou à des objets de mission particuliers. Les questions traitées peuvent notamment comprendre :

- la manière dont les équipes de mission sont informées des caractéristiques de la mission afin d'acquérir une compréhension des objectifs de leurs travaux ;
- les procédures visant à assurer le respect des normes de mission qui s'appliquent ;
- les processus de supervision de la mission, ainsi que de formation et d'encadrement du personnel professionnel ;
- les méthodes de revue des travaux effectués, des jugements importants portés et du libellé du rapport à délivrer ;
- la documentation appropriée des travaux effectués ainsi que du calendrier et de l'étendue de la revue ;
- les modalités d'actualisation de toutes les politiques et procédures.

A33. Un travail d'équipe et une formation appropriés aident les membres les moins expérimentés de l'équipe de mission à comprendre clairement les objectifs des travaux qui leur sont confiés.

Supervision (Réf. : alinéa 32 b))

A34. La supervision des missions consiste notamment à :

- suivre l'avancement de la mission ;
- prendre en considération la compétence et les capacités des divers membres de l'équipe de mission, et voir si le temps qui leur est imparti est suffisant pour effectuer les travaux, s'ils comprennent les instructions qui leur ont été données et si les travaux sont exécutés selon la stratégie définie pour la mission ;
- examiner les questions importantes apparues au cours de la mission, évaluer leur importance et modifier en conséquence la stratégie définie pour la mission ;
- identifier les questions relevées nécessitant au cours de la mission une consultation ou un examen par des membres plus expérimentés au sein de l'équipe de mission.

Revue (Réf. : alinéa 32 c))

A35. La revue consiste à examiner :

- si les travaux ont été réalisés conformément aux normes professionnelles et aux exigences des textes légaux et réglementaires applicables ;
- si les questions importantes ont été relevées pour un examen plus approfondi ;
- si des consultations appropriées ont eu lieu et si les conclusions qui en ont été tirées ont été consignées dans la documentation et mises en œuvre ;
- s'il faut revoir la nature, le calendrier et l'étendue des travaux effectués ;
- si les travaux effectués permettent d'étayer les conclusions dégagées et sont consignés dans la documentation de façon appropriée ;
- si les éléments probants obtenus sont suffisants et appropriés pour étayer le rapport ;
- si les objectifs visés par les procédures mises en œuvre au cours de la mission ont été atteints.

Consultation (Réf. : par. 34)

A36. La consultation implique des entretiens, au niveau professionnel approprié, avec des personnes au sein ou à l'extérieur du cabinet qui possèdent une expertise particulière.

A37. La consultation s'appuie sur des ressources de recherche appropriées, ainsi que sur l'expérience collective et l'expertise technique du cabinet. Elle contribue à renforcer la qualité des travaux et à améliorer l'exercice du jugement professionnel. Une reconnaissance appropriée de l'importance de la consultation dans les politiques et procédures du cabinet contribue à favoriser une culture qui reconnaît la consultation comme une force et qui encourage les membres du cabinet à y recourir lorsque se posent des questions complexes ou controversées.

A38. La consultation sur des questions importantes d'ordre technique, déontologique ou autre au sein du cabinet ou, lorsqu'il y a lieu, à l'extérieur du cabinet, peut être efficace dans la mesure où les personnes consultées :

- sont informées de tous les faits pertinents pouvant leur permettre de donner un avis éclairé,
- possèdent les connaissances, l'autorité et l'expérience requises,

et que les conclusions tirées des consultations sont consignées dans la documentation et mises en œuvre de façon appropriée.

A39. La documentation des consultations auprès d'autres professionnels qui ont trait à des questions complexes ou controversées favorise, pour autant qu'elle soit suffisamment complète et détaillée, la compréhension :

- de la question faisant l'objet de la consultation ;
- des résultats de la consultation, y compris les décisions prises, leur fondement et la façon dont elles ont été appliquées.

Considérations propres aux petits cabinets

A40. Un cabinet qui a besoin d'avoir recours à des consultations externes, par exemple du fait qu'il ne dispose pas en interne des ressources requises, peut faire appel aux services de conseil fournis par :

- d'autres cabinets ;
- les corps professionnels ou les autorités de réglementation ;
- des organisations commerciales qui fournissent des services de contrôle qualité pertinents.

L'examen, avant de faire appel à de tels services, de la compétence et des capacités du tiers que le cabinet entend consulter aide ce dernier à déterminer si le tiers est qualifié en la matière.

Revue de contrôle qualité de la mission

Critères justifiant une revue de contrôle qualité (Réf. : alinéa 35 b))

A41. Les critères servant à déterminer les missions, autres que les audits d'états financiers d'entités cotées, qui feront l'objet d'une revue de contrôle qualité peuvent comprendre par exemple :

- la nature de la mission, notamment si elle relève d'un domaine d'intérêt public ;
- l'identification de circonstances inhabituelles ou de risques relativement à une mission ou une catégorie de missions ;
- le fait que des textes légaux ou réglementaires prescrivent ou non une revue de contrôle qualité de la mission.

Nature, calendrier et étendue de la revue de contrôle qualité de la mission (Réf. : par. 36 et 37)

A42. Le rapport de mission ne porte pas une date antérieure à l'achèvement de la revue de contrôle qualité de la mission. Toutefois, la documentation de la revue de contrôle qualité de la mission peut être achevée après la date du rapport.

A43. Le fait d'effectuer en temps opportun la revue de contrôle qualité de la mission à des stades appropriés au cours de la mission permet la résolution rapide des questions importantes à la satisfaction du responsable du contrôle qualité de la mission, au plus tard à la date du rapport.

A44. L'étendue de la revue de contrôle qualité de la mission peut être fonction, entre autres, de la complexité de la mission, du fait que l'entité soit cotée ou non, et du risque que le rapport ne soit pas approprié aux circonstances. La revue de contrôle qualité de la mission ne réduit en rien les responsabilités de l'associé responsable de la mission.

Revue de contrôle qualité de la mission dans le cas d'une entité cotée (Réf. : par. 38)

A45 Au nombre des autres points pertinents pour l'appréciation des jugements importants portés par l'équipe de mission susceptibles d'être pris en considération lors de la revue de contrôle qualité d'un audit des états financiers d'une entité cotée, citons :

- les risques importants identifiés au cours de la mission et les réponses à l'évaluation de ces risques ;
- les jugements portés, particulièrement en ce qui concerne les seuils de signification et les risques importants ;
- l'importance des anomalies, corrigées ou non, détectées au cours de la mission, et la façon dont elles ont été traitées ;
- les questions à communiquer à la direction et aux responsables de la gouvernance et, le cas échéant, à des tiers tels que des autorités de réglementation.

Selon les circonstances, ces autres points peuvent aussi être pertinents pour la revue de contrôle qualité des missions d'audit d'états financiers d'autres entités ainsi que des missions d'examen limité d'états financiers, ainsi que des autres missions d'assurance et de services connexes.

Considérations propres aux organisations qui auditent des entités du secteur public

A46. Bien qu'elles ne soient pas dites entités cotées, certaines entités du secteur public peuvent, comme l'explique le paragraphe A16, avoir une importance suffisante pour justifier une revue de contrôle qualité de la mission.

Critères de qualification des responsables du contrôle qualité des missions

Expertise technique, expérience et autorité suffisantes et appropriées (Réf. : alinéa 39 a))

A47. Le niveau suffisant et approprié d'expertise technique, d'expérience et d'autorité dépend des circonstances de la mission. Par exemple, le responsable du contrôle qualité d'une mission d'audit des états financiers d'une entité cotée aura vraisemblablement l'expérience et l'autorité suffisantes et appropriées pour assumer la fonction d'associé responsable de telles missions.

Consultation auprès du responsable du contrôle qualité de la mission (Réf. : alinéa 39 b))

A48. L'associé responsable de la mission peut consulter le responsable du contrôle qualité de la mission au cours de celle-ci, par exemple pour s'assurer qu'un jugement qu'il a porté sera acceptable aux yeux de ce dernier. Une telle consultation permet d'éviter que des divergences d'opinions ne se manifestent à une étape avancée de la mission et ne remet pas nécessairement en cause la qualification du responsable du contrôle qualité pour son rôle. Lorsque la nature et l'étendue des consultations deviennent importantes, l'objectivité du responsable du contrôle qualité peut être compromise à moins que l'équipe de mission et lui ne veillent ensemble à la préserver. Lorsque ce n'est pas possible, une autre personne du cabinet ou une personne externe qualifiée peut alors être désignée pour assumer le rôle du responsable du contrôle qualité de la mission ou de la personne à consulter au cours de la mission.

Objectivité du responsable du contrôle qualité de la mission (Réf. : par. 40)

A49. Le cabinet est tenu d'établir des politiques et procédures destinées à assurer l'objectivité du responsable du contrôle qualité de la mission. À cette fin, celles-ci peuvent prévoir que le responsable du contrôle qualité de la mission :

- lorsque c'est faisable en pratique, n'est pas choisi par l'associé responsable de la mission ;
- ne participe pas de quelque autre façon à la mission pendant toute la durée de la revue ;
- ne prend pas de décisions à la place de l'équipe de mission ;
- n'est pas exposé à d'autres facteurs qui menaceraient son objectivité.

Considérations propres aux petits cabinets

A50. Dans le cas de cabinets comptant peu d'associés, il ne sera peut-être pas faisable en pratique que l'associé responsable de la mission n'intervienne pas dans le choix du responsable du contrôle qualité de la mission. Des personnes externes qualifiées peuvent être engagées lorsque des professionnels exerçant à titre individuel ou des petits cabinets identifient des missions pour lesquelles une revue de contrôle qualité s'avère nécessaire. Certains professionnels exerçant à titre individuel ou certains petits cabinets peuvent aussi souhaiter utiliser les services d'autres cabinets pour faciliter la revue de contrôle qualité de leurs missions. Lorsque le cabinet a recours à une personne externe qualifiée, il applique les dispositions prévues aux paragraphes 39 à 41, A47 et A48.

Considérations propres aux organisations qui auditent des entités du secteur public

A51. Dans le secteur public, un auditeur nommé par la voie législative (par exemple un auditeur général ou une autre personne qualifiée nommée pour le compte de l'auditeur général) peut agir dans un rôle équivalent à celui d'associé responsable de mission ayant la responsabilité globale des audits du secteur public. Dans ce cas, lorsqu'il y a lieu, le choix du responsable du contrôle qualité de la mission tient compte de la nécessité qu'il soit indépendant de l'entité faisant l'objet de l'audit et de sa capacité de faire une évaluation objective.

Divergences d'opinions (Réf. : par. 43)

A52. Des procédures efficaces favorisent l'identification des divergences d'opinions à un stade précoce, fournissent des lignes directrices claires quant aux mesures successives à prendre par la suite, et requièrent de consigner dans la documentation la manière dont les divergences ont été résolues et dont les conclusions dégagées ont été appliquées.

A53. Les procédures appliquées pour résoudre de telles divergences peuvent prévoir la consultation d'un autre professionnel en exercice ou cabinet, d'un corps professionnel ou d'une autorité de réglementation.

Documentation de la mission

Constitution des dossiers de mission définitifs (Réf. : par. 45)

A54. Il se peut que des textes légaux ou réglementaires prescrivent des délais au terme desquels la constitution des dossiers de mission définitifs pour des types particuliers de missions doit être achevée. Lorsque tel n'est pas le cas, le paragraphe 45 exige que le cabinet fixe des limites de temps qui tiennent compte de la nécessité d'achever la constitution des dossiers de mission définitifs en temps opportun. Dans le cas d'un audit, par exemple, le délai fixé serait normalement d'au plus 60 jours à compter de la date du rapport de l'auditeur.

A55. Lorsque plusieurs rapports différents sont délivrés concernant les mêmes éléments d'information se rapportant à l'entité, les politiques et procédures du cabinet relatives au délai de constitution des dossiers de mission définitifs s'appliquent à chacun des rapports comme s'il concernait une mission distincte. Ce peut être le cas, par exemple, lorsque le cabinet délivre un rapport d'audit sur l'information financière d'une composante d'un groupe pour les besoins de la consolidation et, à une date ultérieure, un autre rapport d'audit sur la même information financière dans le cadre de l'audit légal.

Confidentialité, archivage sécurisé, intégrité, accessibilité et facilité de consultation de la documentation des missions (Réf. : par. 46)

A56. Les règles de déontologie pertinentes établissent l'obligation pour les membres du cabinet de respecter en tout temps la confidentialité des informations contenues dans la documentation de la mission, à moins qu'une autorisation spécifique du client n'ait été donnée de fournir une information ou que des responsabilités ne les y obligent, en vertu des textes légaux ou réglementaires ou des règles de déontologie pertinentes[5]. Des textes légaux ou réglementaires spécifiques peuvent imposer des obligations supplémentaires de confidentialité aux membres du cabinet, notamment en ce qui concerne des données de nature personnelle.

A57. Que la documentation de la mission soit sur support papier, électronique ou autre, l'intégrité, l'accessibilité ou la facilité de consultation des données qui la composent peuvent être compromises si la documentation est susceptible d'être modifiée, si des informations peuvent y être ajoutées ou supprimées à l'insu du cabinet, ou s'il y a un risque qu'elle soit définitivement perdue ou endommagée. Par conséquent, les contrôles que le cabinet conçoit et met en place pour éviter la modification ou la perte non autorisées de la documentation des missions peuvent comprendre des contrôles visant à :

[5] Voir, par exemple, les paragraphes R114.1, 114.1 A1 et R360.26 du Code de l'IESBA.

- permettre de déterminer quand et par qui la documentation de la mission a été établie, modifiée ou revue ;
- protéger l'intégrité de l'information à tous les stades de la mission, particulièrement lorsque l'information est partagée entre les membres de l'équipe de mission ou transmise à d'autres personnes par Internet ;
- prévenir les modifications non autorisées de la documentation de la mission ;
- permettre l'accès à la documentation de la mission aux membres de l'équipe de mission et, si nécessaire, à d'autres personnes autorisées pour qu'elles puissent bien s'acquitter de leurs responsabilités.

A58. Les contrôles que le cabinet conçoit et met en place pour assurer la confidentialité, l'archivage sécurisé, l'intégrité, l'accessibilité et la facilité de consultation de la documentation des missions peuvent comprendre :

- l'utilisation d'un mot de passe partagé par les membres de l'équipe de mission pour restreindre l'accès à la documentation électronique de la mission aux seuls utilisateurs autorisés ;
- la prise systématique de copies de sauvegarde de la documentation électronique de la mission à des stades appropriés au cours de la mission ;
- des procédures visant à assurer que la documentation est adéquatement distribuée aux membres de l'équipe au début de la mission, traitée au cours de la mission et collationnée à la fin de la mission ;
- des procédures restreignant l'accès à la documentation sur support papier, et en permettant la distribution appropriée et l'archivage confidentiel.

A59. Pour des raisons pratiques, il se peut que la documentation originale sur papier soit numérisée pour être versée aux dossiers de mission. Dans ce cas, les procédures du cabinet destinées à assurer l'intégrité, l'accessibilité et la facilité de consultation de la documentation peuvent exiger que l'équipe de mission :

- génère des copies numérisées qui reflètent l'intégralité du contenu de la documentation originale sur support papier, y compris les signatures manuelles, les références et les annotations ;
- intègre les copies numérisées dans les dossiers de mission, avec, au besoin, indexation et signatures d'authentification sur le document numérisé ;
- veille à ce que les copies numérisées puissent être récupérées et imprimées si nécessaire.

Des raisons d'ordre légal, réglementaire ou autre peuvent amener le cabinet à conserver la documentation originale sur support papier qui a été numérisée.

Conservation de la documentation des missions (Réf. : par. 47)

A60. Les besoins du cabinet concernant la conservation de la documentation des missions, et la durée de conservation, varient selon la nature de la mission et les circonstances propres au cabinet, par

exemple si la documentation de la mission est nécessaire pour constituer un dossier des points importants pour les missions futures. La période de conservation peut aussi dépendre d'autres facteurs, par exemple des textes légaux ou réglementaires propres à un pays qui prescriraient des délais spécifiques de conservation de la documentation pour certains types de missions, ou encore la pratique généralement reconnue dans le pays pour la conservation de la documentation en l'absence d'exigences spécifiques dans les textes légaux ou réglementaires.

A61. Dans le cas précis de missions d'audit, le délai de conservation de la documentation est ordinairement d'au moins cinq ans à compter de la date du rapport de l'auditeur, ou de la date du rapport de l'auditeur du groupe si cette dernière est plus tardive.

A62. Les procédures que le cabinet adopte pour la conservation de la documentation des missions comprennent celles qui visent à permettre de satisfaire aux exigences du paragraphe 47 pendant la période de conservation, et notamment celles destinées :

- à permettre de récupérer et de consulter la documentation d'une mission pendant toute la période de conservation, particulièrement dans le cas de la documentation électronique étant donné que la technologie peut être mise à niveau ou changée au fil du temps ;
- à garder trace, lorsque c'est nécessaire, des modifications apportées à la documentation après l'achèvement des dossiers de mission ;
- à permettre aux personnes autorisées étrangères à la mission d'avoir accès à la documentation d'une mission spécifique et de l'examiner à des fins de contrôle qualité ou pour d'autres raisons.

Propriété de la documentation des missions

A63. À moins que des textes légaux ou réglementaires n'en disposent autrement, la documentation d'une mission reste la propriété du cabinet. Ce dernier peut, à son gré, ouvrir une partie de la documentation aux clients ou leur en fournir des extraits, pourvu que cela ne remette pas en cause la validité des travaux exécutés ou, dans le cas des missions d'assurance, l'indépendance du cabinet ou de ses membres.

Suivi

Suivi des politiques et procédures de contrôle qualité du cabinet (Réf. : par. 48)

A64. Le suivi du respect des politiques et procédures de contrôle qualité a pour objectif de permettre l'évaluation :

- du respect des normes professionnelles et des exigences des textes légaux et réglementaires applicables ;
- du caractère approprié de la conception du système de contrôle qualité et de l'efficacité de son application ;
- de l'application appropriée des politiques et procédures de contrôle qualité du cabinet de telle manière que les rapports délivrés par le cabinet ou les associés responsables de missions soient appropriés aux circonstances.

A65. La surveillance et l'évaluation en continu du système de contrôle qualité couvrent des aspects tels que :

- l'analyse :
  - de l'évolution récente des normes professionnelles et des exigences des textes légaux et réglementaires applicables, et de la façon dont elle est reflétée dans les politiques et procédures du cabinet, s'il y a lieu,
  - des confirmations écrites du respect des politiques et procédures relatives à l'indépendance,
  - du perfectionnement professionnel continu, y compris la formation continue,
  - des décisions relatives à l'acceptation et au maintien de relations clients et de missions spécifiques ;
- l'identification des mesures correctives à prendre et des améliorations à apporter au système, y compris la prise en compte dans les politiques et procédures du cabinet des commentaires sur la formation ;
- la communication aux membres du cabinet concernés des faiblesses identifiées dans le système, dans le niveau de compréhension de celui-ci ou dans son respect ;
- les suites à donner par des membres appropriés du cabinet, de façon que les modifications nécessaires soient apportées sans délai aux politiques et procédures de contrôle qualité.

A66. Les politiques et procédures du cycle d'inspection peuvent prévoir, par exemple, un cycle d'une durée de trois ans. La façon d'organiser le cycle d'inspection, y compris le calendrier de sélection de missions déterminées, dépend de nombreux facteurs, dont les suivants :

- la taille du cabinet ;
- le nombre de bureaux et leur lieu géographique ;
- les résultats des procédures de suivi appliquées antérieurement ;
- le niveau d'autorité délégué aux membres du cabinet et aux bureaux (par exemple, si les bureaux sont autorisés à effectuer leurs propres inspections ou si seul le siège social peut le faire) ;
- la nature et la complexité des prestations de services et de l'organisation du cabinet ;
- les risques associés aux clients et à des missions spécifiques du cabinet.

A67. Le processus d'inspection comprend la sélection de missions individuelles, certaines pouvant être choisies sans notification préalable à l'équipe de mission. Pour déterminer l'étendue des inspections, le cabinet peut tenir compte de l'étendue ou des conclusions d'un programme d'inspection externe indépendant. Toutefois, un tel programme ne remplace pas le programme de suivi interne du cabinet.

Considérations propres aux petits cabinets

A68. Dans le cas des petits cabinets, il peut s'avérer nécessaire que les procédures de suivi du système de contrôle qualité soient mises en œuvre par les personnes responsables de la conception ou de la mise en œuvre des politiques et procédures de contrôle qualité du cabinet, ou par des personnes qui participent à la revue de contrôle qualité des missions. Les cabinets dont l'effectif est limité peuvent choisir d'avoir recours à une personne externe qualifiée ou à un autre cabinet pour effectuer l'inspection relative aux missions et appliquer d'autres procédures de suivi. Ils peuvent aussi prendre des arrangements en vue de partager les ressources avec d'autres organisations appropriées afin de faciliter les activités de suivi.

Communication des déficiences (Réf. : par. 50)

A69. La communication des déficiences relevées à des personnes autres que les associés responsables de missions concernés ne devrait pas comporter l'identification des missions particulières en cause, bien qu'il puisse exister des cas où une telle identification est nécessaire pour que ces autres personnes puissent s'acquitter de leurs responsabilités de façon appropriée.

Plaintes et allégations

Origine des plaintes et des allégations (Réf. : par. 55)

A70. Les plaintes et allégations (dont sont exclues celles qui sont clairement frivoles) peuvent émaner de l'intérieur ou de l'extérieur du cabinet. Elles peuvent provenir de membres du cabinet, ou encore de clients ou d'autres tiers. Elles peuvent être reçues par les membres de l'équipe de mission ou par d'autres membres du cabinet.

Politiques et procédures d'investigation (Réf. : par. 56)

A71. Les politiques et procédures établies pour l'investigation des plaintes et des allégations peuvent notamment prévoir que l'associé qui supervise l'investigation :

- possède l'expérience suffisante et appropriée ;
- a de l'autorité au sein du cabinet ;
- n'intervient d'aucune autre manière dans la mission.

L'associé qui supervise l'investigation peut faire appel à un conseiller juridique au besoin.

Considérations propres aux petits cabinets

A72. Lorsqu'un cabinet compte peu d'associés, il peut ne pas être faisable en pratique que l'associé qui supervise l'investigation n'intervienne pas dans la mission. Ces cabinets et les professionnels exerçant à titre individuel peuvent recourir aux services d'une personne externe qualifiée ou d'un autre cabinet pour mener l'investigation des plaintes et des allégations.

Documentation du système de contrôle qualité (Réf. : par. 57)

A73. La forme et le contenu de la documentation fournissant la preuve du fonctionnement de chacun des éléments du système de contrôle qualité relèvent du jugement et dépendent d'un certain nombre de facteurs, dont les suivants :

- la taille du cabinet et le nombre de bureaux ;
- la nature et la complexité des prestations de services et de l'organisation du cabinet.

Par exemple, les grands cabinets peuvent utiliser des bases de données électroniques pour consigner des éléments tels que les confirmations d'indépendance, l'évaluation des performances et les résultats des inspections de suivi.

A74. Une documentation appropriée concernant le suivi peut par exemple :

- décrire les procédures de suivi du contrôle qualité, y compris la procédure de sélection des missions achevées devant faire l'objet d'une inspection ;
- faire état des résultats de l'évaluation :
  - o du respect des normes professionnelles et des exigences des textes légaux et réglementaires applicables,
  - o du caractère approprié de la conception du système de contrôle qualité et de l'efficacité de son application,
  - o de l'application appropriée des politiques et procédures de contrôle qualité du cabinet de telle manière que les rapports délivrés par le cabinet ou les associés responsables de missions soient appropriés aux circonstances ;
- décrire les déficiences relevées, donner une évaluation de leurs effets et préciser les éléments qui ont permis de déterminer si des mesures étaient nécessaires et, le cas échéant, lesquelles.

Considérations propres aux petits cabinets

A75. Aux fins de la documentation de leur système de contrôle qualité, les petits cabinets peuvent utiliser des méthodes plus informelles telles que des notes écrites, des listes de contrôle et des formulaires.

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT 200

OBJECTIFS GÉNÉRAUX DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT ET RÉALISATION D'UN AUDIT CONFORME AUX NORMES INTERNATIONALES D'AUDIT

(En vigueur pour les audits d'états financiers des périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009.)

SOMMAIRE

Paragraphe

Introduction

Champ d'application de la présente norme ISA 1-2

L'audit d'états financiers 3-9

Date d'entrée en vigueur 10

Objectifs généraux de l'auditeur 11-12

Définitions 13

Exigences .....

Règles de déontologie relatives à un audit d'états financiers 14

Esprit critique 15

Jugement professionnel 16

Éléments probants suffisants et appropriés et risque d'audit 17

Réalisation d'un audit conforme aux normes ISA 18-24

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

L'audit d'états financiers A1-A13

Définitions A14-A15

Règles de déontologie relatives à un audit d'états financiers A16-A19

Esprit critique A20-A24

Jugement professionnel A25-A29

Éléments probants suffisants et appropriés et risque d'audit A30-A54

Réalisation d'un audit conforme aux normes ISA A55-A78

Introduction

Champ d'application de la présente norme ISA

1. La présente Norme internationale d'audit (ISA) porte sur les responsabilités générales de l'auditeur indépendant qui réalise un audit d'états financiers conformément aux normes ISA. Plus précisément, elle expose les objectifs généraux de l'auditeur indépendant et décrit la nature et l'étendue d'un audit conçu pour permettre à l'auditeur indépendant d'atteindre ces objectifs. Elle décrit également le champ d'application, l'autorité et la structure des normes ISA et contient des exigences qui définissent les responsabilités générales qui incombent à l'auditeur indépendant dans tous les audits, dont l'obligation de se conformer aux normes ISA. L'« auditeur » s'entend ci-après de l'« auditeur indépendant ».

2. Les normes ISA sont élaborées dans l'optique de la réalisation d'un audit d'états financiers par un auditeur. Lorsque l'audit porte sur d'autres informations financières historiques, il convient de les adapter au contexte, dans la mesure nécessaire. Les normes ISA ne traitent pas des responsabilités que peuvent imposer à l'auditeur des textes légaux, réglementaires ou autres dans le contexte, par exemple, de placements de titres dans le public. De telles responsabilités peuvent différer de celles qui sont définies dans les normes ISA. Par conséquent, même s'il se peut que l'auditeur trouve certains aspects des normes ISA utiles dans de telles circonstances, il lui incombe de s'assurer qu'il est en conformité avec l'ensemble de ses obligations légales, réglementaires et professionnelles.

L'audit d'états financiers

3. L'audit a pour but d'augmenter le niveau de confiance que les états financiers inspirent aux utilisateurs visés. Pour que ce but soit atteint, l'auditeur exprime une opinion indiquant si les états financiers ont été préparés, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel d'information financière applicable. Dans le contexte de la plupart des référentiels à usage général, cette opinion consiste à indiquer si les états financiers donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle[a] conformément au référentiel. Un audit réalisé conformément aux normes ISA et aux règles de déontologie pertinentes permet à l'auditeur de se former une telle opinion. (Réf. : par. A1)

4. Les états financiers faisant l'objet de l'audit émanent de l'entité et ils sont préparés par la direction de l'entité sous la surveillance des responsables de la gouvernance. Les normes ISA n'imposent pas de responsabilités à la direction ni aux responsables de la gouvernance et elles n'ont pas préséance sur les textes légaux et réglementaires régissant leurs responsabilités. Néanmoins, la réalisation d'un audit conforme aux normes ISA repose sur le postulat que la direction et, le cas échéant, les responsables de la gouvernance ont reconnu avoir certaines responsabilités qui sont fondamentales pour la réalisation de l'audit. L'audit des états financiers ne dégage pas la direction ni les responsables de la gouvernance de leurs responsabilités. (Réf. : par. A2 à A11)

5. Les normes ISA exigent de l'auditeur que, pour fonder son opinion, il obtienne l'assurance raisonnable que les états financiers pris dans leur ensemble sont exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs. L'assurance raisonnable correspond

---

[a] *Note du traducteur – L'expression « donnent […] une image fidèle » a été utilisée pour traduire à la fois les expressions « present fairly » et « give a true and fair view » qui, selon le paragraphe 25 de la version anglaise de la norme ISA 700 (révisée), sont considérées comme étant équivalentes.*

à un niveau élevé d'assurance. Ce niveau est atteint lorsque l'auditeur a obtenu des éléments probants suffisants et appropriés pour ramener le risque d'audit (c'est-à-dire le risque que l'auditeur exprime une opinion inappropriée sur des états financiers comportant des anomalies significatives) à un niveau suffisamment faible. Toutefois, l'assurance raisonnable ne correspond pas à un niveau absolu d'assurance, en raison de limites inhérentes à l'audit qui font que la plupart des éléments probants sur lesquels l'auditeur s'appuie pour tirer des conclusions et fonder son opinion sont convaincants plutôt que concluants. (Réf : par. A30 à A54)

6. L'auditeur applique le concept de caractère significatif (ou principe d'importance relative) aux fins de la planification et de la réalisation de l'audit, ainsi que pour évaluer l'incidence des anomalies détectées sur l'audit et l'incidence des anomalies non corrigées, s'il en est, sur les états financiers[1]. De façon générale, les anomalies, y compris les omissions, sont considérées comme significatives lorsqu'il est raisonnable de s'attendre à ce que, individuellement ou collectivement, elles puissent influer sur les décisions économiques que les utilisateurs des états financiers prennent en se fondant sur ceux-ci. Les jugements portant sur le caractère significatif sont fonction des circonstances, et sont influencés par la perception qu'a l'auditeur des besoins d'information financière des utilisateurs des états financiers ou par l'ordre de grandeur ou la nature d'une anomalie, ou encore par une combinaison de ces deux facteurs. Du fait que l'opinion de l'auditeur porte sur les états financiers pris dans leur ensemble, l'auditeur n'est pas responsable de la détection des anomalies qui ne sont pas significatives par rapport aux états financiers pris dans leur ensemble.

7. Les normes ISA contiennent des objectifs, des exigences ainsi que des modalités d'application et autres commentaires explicatifs qui sont conçus pour aider l'auditeur à obtenir une assurance raisonnable. Elles exigent de l'auditeur qu'il exerce son jugement professionnel et fasse preuve d'esprit critique tout au long de la planification et de la réalisation de l'audit et, entre autres :

   - qu'il identifie et évalue les risques d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs, en se fondant sur sa compréhension de l'entité et de son environnement, y compris son contrôle interne ;
   - qu'il obtienne, en concevant et en mettant en œuvre des réponses adaptées à l'évaluation des risques, des éléments probants suffisants et appropriés indiquant s'il existe des anomalies significatives ;
   - qu'il se forme une opinion sur les états financiers à partir des conclusions tirées des éléments probants recueillis.

8. La forme de l'opinion exprimée par l'auditeur sera fonction du référentiel d'information financière applicable ainsi que, le cas échéant, des textes légaux ou réglementaires applicables. (Réf : par. A12 et A13)

9. L'auditeur peut également avoir, envers les utilisateurs, la direction, les responsables de la gouvernance ou des tiers à l'entité, d'autres responsabilités en matière de communication et de rapport relativement à des questions apparues au cours de l'audit. Ces responsabilités peuvent découler des normes ISA ou des textes légaux ou réglementaires applicables[2].

---

[1] Norme ISA 320, *Caractère significatif dans la planification et la réalisation d'un audit*, et norme ISA 450, *Évaluation des anomalies détectées au cours de l'audit*.

[2] Voir, par exemple, la norme ISA 260 (révisée), *Communication avec les responsables de la gouvernance*, ou le paragraphe 43 de la norme ISA 240, *Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers*.

Date d'entrée en vigueur

10. La présente norme ISA s'applique aux audits d'états financiers des périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009.

Objectifs généraux de l'auditeur

11. L'auditeur qui réalise un audit d'états financiers a pour objectifs généraux :

    a) d'obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs, et, en conséquence, de pouvoir exprimer une opinion indiquant si les états financiers ont été préparés, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel d'information financière applicable ;

    b) de délivrer un rapport sur les états financiers, et de procéder aux communications exigées par les normes ISA, en fonction de ses constatations.

12. Dans tous les cas où il est impossible d'obtenir cette assurance raisonnable et où l'expression d'une opinion avec réserve dans le rapport de l'auditeur est insuffisante dans les circonstances pour faire rapport aux utilisateurs visés par les états financiers, les normes ISA exigent de l'auditeur qu'il formule une impossibilité d'exprimer une opinion, ou qu'il démissionne (ou se démette de ses fonctions[3]), dans la mesure où il lui est possible de démissionner selon les textes légaux ou réglementaires applicables.

Définitions

13. Dans les normes ISA, on entend par :

    a) « référentiel d'information financière applicable », le référentiel d'information financière adopté par la direction et, le cas échéant, les responsables de la gouvernance pour la préparation des états financiers, qui est acceptable au regard de la nature de l'entité et de l'objectif de ses états financiers, ou obligatoire de par les textes légaux ou réglementaires.

    Le terme « référentiel reposant sur le principe d'image fidèle » désigne un référentiel d'information financière qui, tout en comportant des exigences auxquelles il est obligatoire de se conformer :

    i) soit reconnaît explicitement ou implicitement que, pour que les états financiers donnent une image fidèle, il peut être nécessaire que la direction fournisse des informations qui vont au-delà de celles qui sont expressément exigées par le référentiel,

    ii) soit reconnaît explicitement qu'il peut être nécessaire que la direction déroge à une exigence du référentiel pour que les états financiers donnent une image fidèle. De telles dérogations sont censées n'être nécessaires que dans des situations exceptionnelles.

    Le terme « référentiel reposant sur l'obligation de conformité » désigne un référentiel d'information financière qui comporte des exigences auxquelles il est obligatoire de se conformer, mais qui ne reconnaît pas les possibilités définies en i) et en ii) ci-dessus ;

    b) « éléments probants », les informations sur lesquelles s'appuie l'auditeur pour parvenir aux conclusions qui serviront de fondement à son opinion. Les éléments probants comprennent

[3] Dans les normes ISA, seul le terme « démissionner » est utilisé.

les informations contenues dans les documents comptables qui sous-tendent les états financiers, ainsi que d'autres informations. Dans les normes ISA :

i) le « caractère suffisant » s'entend de la dimension quantitative des éléments probants recueillis. La quantité d'éléments probants requis est fonction de l'évaluation que fait l'auditeur des risques d'anomalies significatives, mais aussi de la qualité des éléments probants recueillis,

ii) le « caractère approprié » s'entend de la dimension qualitative des éléments probants, c'est-à-dire la mesure dans laquelle leur pertinence et leur fiabilité permettent de corroborer les conclusions sur lesquelles est fondée l'opinion de l'auditeur ;

c) « risque d'audit », le risque que l'auditeur exprime une opinion inappropriée sur des états financiers comportant des anomalies significatives. Le risque d'audit est fonction des risques d'anomalies significatives et du risque de non-détection ;

d) « auditeur », la ou les personnes réalisant l'audit, habituellement l'associé responsable de la mission ou d'autres membres de l'équipe de mission ou encore, le cas échéant, le cabinet. Lorsqu'une norme ISA vise expressément à ce que ce soit l'associé responsable de la mission qui réponde à une exigence ou qui s'acquitte d'une responsabilité, elle utilise le terme d'« associé responsable de la mission » et non celui d'« auditeur ». Les termes « associé responsable de la mission » et « cabinet » s'entendent, le cas échéant, de leurs homologues respectifs dans le secteur public ;

e) « risque de non-détection », le risque que les procédures mises en œuvre par l'auditeur pour ramener le risque d'audit à un niveau suffisamment faible ne lui permettent pas de détecter une anomalie existante et susceptible d'être significative, individuellement ou cumulée avec d'autres anomalies ;

f) « états financiers », une représentation structurée d'informations financières historiques, y compris les informations fournies, dont le but est de communiquer les ressources économiques ou les obligations d'une entité à un moment précis dans le temps ou leur évolution au cours d'une période, conformément à un référentiel d'information financière. Le terme « états financiers » désigne généralement un jeu complet d'états financiers, entendu au sens que lui donne le référentiel d'information financière applicable, mais il peut également désigner un état financier isolé. Les informations à fournir dans les états financiers comprennent les informations explicatives ou descriptives, établies comme il est exigé, expressément permises ou autrement admises par le référentiel d'information financière applicable, présentées dans le corps même d'un état financier ou dans les notes, ou incorporées dans ceux-ci par renvoi ; (Réf. : par. A14 et A15)

g) « informations financières historiques », informations relatives à une entité particulière, exprimées en termes financiers, provenant essentiellement du système comptable de l'entité et ayant trait à des événements économiques survenus au cours de périodes écoulées ou à des conditions ou circonstances économiques constatées à des moments dans le passé ;

h) « 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 ;

i) « anomalie », un écart entre le montant, le classement ou la présentation d'un élément ou les informations fournies à son sujet dans les états financiers et le montant, le classement, la présentation ou les informations exigés pour cet élément selon le référentiel d'information financière applicable. Des anomalies peuvent résulter d'erreurs ou de fraudes.

Dans les cas où l'auditeur exprime une opinion indiquant si les états financiers donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle[b], les anomalies comprennent également les corrections que l'auditeur juge nécessaire d'apporter aux montants, au classement, à la présentation ou aux informations fournies afin que les états financiers donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle ;

j) « postulat de départ pour la réalisation d'un audit, en ce qui concerne les responsabilités de la direction et, le cas échéant, des responsables de la gouvernance », le principe voulant que la direction et, le cas échéant, les responsables de la gouvernance ont reconnu et comprennent qu'ils ont certaines responsabilités qui sont fondamentales pour la réalisation d'un audit conforme aux normes ISA, à savoir :

i) la responsabilité de préparer les états financiers conformément au référentiel d'information financière applicable, ce qui implique, le cas échéant, leur présentation fidèle,

ii) la responsabilité du contrôle interne qu'ils considèrent comme nécessaire pour permettre la préparation d'états financiers qui soient exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs,

iii) la responsabilité de fournir à l'auditeur :

a. un accès à toutes les informations dont ils ont connaissance et qui sont pertinentes pour la préparation des états financiers, notamment les documents comptables, les pièces justificatives et d'autres éléments d'information,

b. les informations additionnelles que l'auditeur peut leur demander aux fins de l'audit,

c. un accès sans restriction aux personnes, au sein de l'entité, auprès de qui il faut, selon l'auditeur, obtenir des éléments probants.

Dans le cas d'un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle, le sous-alinéa i) ci-dessus peut se formuler ainsi : « préparer et présenter les états financiers de façon à ce qu'ils donnent une image fidèle[c], conformément au référentiel d'information financière ».

Le « postulat de départ », sans autre précision, s'entend du « postulat de départ pour la réalisation d'un audit, en ce qui concerne les responsabilités de la direction et, le cas échéant, des responsables de la gouvernance » ;

k) « jugement professionnel », la mise en œuvre par l'auditeur des aspects pertinents de sa formation, de ses connaissances et de son expérience, dans le cadre fixé par les normes d'audit, les normes comptables et les normes de déontologie, pour prendre des décisions

---

[b] *Note du traducteur – L'expression « donnent […] une image fidèle » a été utilisée pour traduire à la fois les expressions « present fairly » et « give a true and fair view » qui, selon le paragraphe 25 de la version anglaise de la norme ISA 700 (révisée), sont considérées comme étant équivalentes.*

[c] *Note du traducteur – L'expression « donnent […] une image fidèle » a été utilisée pour traduire à la fois les expressions « present fairly » et « give a true and fair view » qui, selon le paragraphe 25 de la version anglaise de la norme ISA 700 (révisée), sont considérées comme étant équivalentes.*

éclairées sur les actions appropriées à effectuer dans le contexte de la mission d'audit en cours ;

l) « esprit critique », une attitude qui implique de faire preuve de scepticisme, d'être attentif aux états de fait pouvant éventuellement dénoter des anomalies, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs, et de n'accepter aucun élément probant sans s'interroger d'abord sur sa valeur ;

m) « assurance raisonnable », dans le contexte d'un audit d'états financiers, un niveau d'assurance élevé, mais non absolu ;

n) « risque d'anomalies significatives », le risque que les états financiers comportent des anomalies significatives avant l'audit. Ce risque comprend deux composantes, définies comme suit au niveau des assertions :

   i) « risque inhérent », la possibilité qu'une assertion portant sur une catégorie d'opérations, un solde de compte ou une information à fournir comporte une anomalie qui pourrait être significative, individuellement ou cumulée avec d'autres, avant prise en considération des contrôles y afférents,

   ii) « risque lié au contrôle », le risque qu'une anomalie qui pourrait se produire au niveau d'une assertion portant sur une catégorie d'opérations, un solde de compte ou une information à fournir et qui pourrait être significative, individuellement ou cumulée avec d'autres, ne soit ni prévenue ni détectée et corrigée en temps voulu par le contrôle interne de l'entité ;

o) « responsables de la gouvernance », la ou les personnes physiques ou morales (par exemple 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.

Exigences

Règles de déontologie relatives à un audit d'états financiers

14. L'auditeur doit se conformer aux règles de déontologie pertinentes (y compris celles qui ont trait à l'indépendance) applicables aux missions d'audit d'états financiers. (Réf. : par. A16 à A19)

Esprit critique

15. L'auditeur doit faire preuve d'esprit critique tout au long de la planification et de la réalisation de l'audit, en étant conscient que certaines situations peuvent conduire à des anomalies significatives dans les états financiers. (Réf. : par. A20 à A24)

Jugement professionnel

16. L'auditeur doit exercer son jugement professionnel lorsqu'il planifie et réalise un audit d'états financiers. (Réf. : par. A25 à A29)

Éléments probants suffisants et appropriés et risque d'audit

17. Pour obtenir une assurance raisonnable, l'auditeur doit recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour ramener le risque d'audit à un niveau suffisamment faible et être ainsi en mesure de tirer des conclusions raisonnables sur lesquelles fonder son opinion. (Réf. : par. A30 à A54)

Réalisation d'un audit conforme aux normes ISA

Respect des normes ISA pertinentes pour l'audit

18. L'auditeur doit se conformer à l'ensemble des normes ISA pertinentes pour son audit. Pour qu'une norme ISA soit pertinente pour un audit, il faut, d'une part, qu'elle soit en vigueur et, d'autre part, que la situation visée par la norme existe. (Réf. : par. A55 à A59)

19. L'auditeur doit avoir acquis une compréhension de l'intégralité du texte d'une norme ISA, y compris ses modalités d'application et autres commentaires explicatifs, pour en comprendre les objectifs et en appliquer correctement les exigences. (Réf. : par. A60 à A68)

20. Pour pouvoir se déclarer en conformité avec les normes ISA dans son rapport, l'auditeur doit s'être conformé aux exigences de la présente norme ISA et de toutes les autres normes ISA pertinentes pour son audit.

Objectifs particuliers des différentes normes ISA

21. Afin d'atteindre ses objectifs généraux, l'auditeur doit, dans la planification et la réalisation de son audit, se reporter aux objectifs particuliers des normes ISA pertinentes, en tenant compte des interrelations entre les différentes normes ISA, pour : (Réf. : par. A69 à A71)

    a) déterminer s'il lui faut mettre en œuvre des procédures d'audit en plus de celles qu'exigent les normes ISA pour atteindre les objectifs particuliers de celles-ci ; (Réf. : par. A72) ;

    b) évaluer si les éléments probants obtenus sont suffisants et appropriés. (Réf. : par. A73)

Conformité aux exigences pertinentes

22. Sous réserve des dispositions du paragraphe 23, l'auditeur doit se conformer à chacune des exigences d'une norme ISA à moins que, dans le cadre d'un audit particulier :

    a) la norme ISA dans son ensemble ne soit pas pertinente ;

    b) une exigence ne soit pas pertinente du fait que son application est conditionnelle et que la condition n'est pas remplie. (Réf. : par. A74 et A75)

23. Dans des situations exceptionnelles, l'auditeur peut juger nécessaire de déroger à une exigence pertinente d'une norme ISA. L'auditeur doit alors mettre en œuvre des procédures d'audit de remplacement pour atteindre le but visé par cette exigence. Les seuls cas où il est prévu que l'auditeur pourrait avoir à déroger à une exigence pertinente sont ceux où une disposition exige la mise en œuvre d'une procédure précise alors que, dans les circonstances propres à l'audit, cette procédure serait inefficace pour atteindre le but visé par l'exigence. (Réf. : par. A76)

Incapacité d'atteindre un objectif

24. Lorsqu'un objectif particulier défini dans une norme ISA pertinente ne peut être atteint, l'auditeur doit évaluer si cela l'empêche d'atteindre ses objectifs généraux et, par conséquent, l'oblige, selon les normes ISA, à exprimer une opinion modifiée ou à démissionner (lorsqu'il lui est

possible de démissionner selon les textes légaux ou réglementaires). L'incapacité d'atteindre un objectif constitue une question importante qu'il faut consigner en dossier conformément à la norme ISA 230[4]. (Réf. : par. A77 et A78)

***

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

L'audit d'états financiers

Étendue de l'audit (Réf. : par. 3)

A1. L'opinion que l'auditeur exprime sur les états financiers consiste à indiquer si ceux-ci ont été préparés, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel d'information financière applicable. Une telle opinion est commune à tous les audits d'états financiers. En conséquence, l'opinion de l'auditeur ne fournit pas l'assurance, par exemple, que l'entité sera viable dans l'avenir ni que la direction a géré les affaires de l'entité avec efficience ou efficacité. Dans certains pays, toutefois, il se peut que les textes légaux ou réglementaires applicables obligent les auditeurs à exprimer des opinions sur d'autres points particuliers, tels que l'efficacité du contrôle interne ou la cohérence avec les états financiers d'un rapport de gestion séparé de la direction. Même si les normes ISA contiennent des exigences et des indications concernant de tels sujets dans la mesure où ils sont utiles à la formation d'une opinion sur les états financiers, l'auditeur qui aurait comme responsabilité additionnelle d'exprimer des opinions sur de tels points particuliers serait tenu d'effectuer des travaux supplémentaires.

Préparation des états financiers (Réf. : par. 4)

A2. Il peut arriver que des textes légaux ou réglementaires définissent les responsabilités de la direction et, le cas échéant, des responsables de la gouvernance en matière d'information financière. Toutefois, l'étendue de ces responsabilités ou leur nature peuvent différer d'un pays à l'autre. En dépit de telles différences, la réalisation d'un audit conforme aux normes ISA repose sur le postulat de départ que la direction et, le cas échéant, les responsables de la gouvernance ont reconnu et comprennent qu'ils ont :

a) la responsabilité de préparer les états financiers conformément au référentiel d'information financière applicable, ce qui implique, le cas échéant, leur présentation fidèle ;

b) la responsabilité du contrôle interne qu'ils considèrent comme nécessaire pour permettre la préparation d'états financiers qui soient exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs ;

c) la responsabilité de fournir à l'auditeur :

   i) un accès à toutes les informations dont ils ont connaissance et qui sont pertinentes pour la préparation des états financiers, notamment les documents comptables, les pièces justificatives et d'autres éléments d'information,

   ii) les informations additionnelles que celui-ci peut leur demander aux fins de l'audit,

   iii) un accès sans restriction aux personnes, au sein de l'entité, auprès de qui il faut, selon l'auditeur, obtenir des éléments probants.

[4] Norme ISA 230, *Documentation de l'audit*, alinéa 8 c).

A3. La préparation des états financiers par la direction et, le cas échéant, les responsables de la gouvernance exige :

- d'identifier le référentiel d'information financière applicable, compte tenu des textes légaux ou réglementaires pertinents ;
- de préparer des états financiers conformes à ce référentiel ;
- d'inclure une description adéquate de ce référentiel dans les états financiers.

La préparation des états financiers exige de la direction qu'elle exerce son jugement pour établir des estimations comptables raisonnables dans les circonstances ainsi que pour sélectionner et appliquer des méthodes comptables appropriées. Lorsqu'elle pose de tels jugements, la direction tient compte du référentiel d'information financière applicable.

A4. Les états financiers peuvent être préparés selon un référentiel d'information financière conçu pour répondre :

- aux besoins communs d'information financière d'un large éventail d'utilisateurs (« états financiers à usage général »),

  ou

- aux besoins d'informations financières d'utilisateurs particuliers (« états financiers à usage particulier »).

A5. Le référentiel d'information financière applicable comprend souvent des normes d'information financière établies par un organisme de normalisation autorisé ou reconnu, ou prescrites par des textes légaux ou réglementaires. Dans certains cas, le référentiel d'information financière peut comprendre à la fois des normes d'information financière établies par un organisme de normalisation autorisé ou reconnu et des exigences prévues dans des textes légaux ou réglementaires. D'autres sources peuvent fournir des précisions sur les modalités d'application du référentiel d'information financière applicable. Dans certains cas, le référentiel d'information financière applicable peut englober ces sources, et même se composer uniquement d'elles. Ces sources peuvent comprendre notamment :

- le cadre juridique et déontologique, y compris les lois, les règlements, la jurisprudence et les règles de déontologie professionnelles qui se rapportent à la comptabilité ;
- les interprétations comptables, revêtues d'un degré d'autorité variable, publiées par des organismes normalisateurs, professionnels ou de réglementation ;
- les avis, revêtus d'un degré d'autorité variable, sur des problèmes nouveaux en comptabilité, publiés par des organismes normalisateurs, professionnels ou de réglementation ;
- les pratiques générales ou sectorielles largement reconnues et répandues ;
- la doctrine comptable.

S'il existe des contradictions entre le référentiel d'information financière et les sources qui fournissent des précisions sur ses modalités d'application ou bien entre les différentes sources qui composent le référentiel d'information financière, la source revêtue de l'autorité la plus haute prévaut.

A6. Les exigences du référentiel d'information financière applicable déterminent la forme et le contenu des états financiers. Même si le référentiel ne précise pas toujours, pour tous les types

d'opérations ou d'événements, le traitement comptable à appliquer ou les informations à fournir, il énonce ordinairement des principes suffisamment larges pour permettre l'élaboration et l'application de méthodes comptables qui soient compatibles avec les concepts qui sous-tendent les exigences du référentiel.

A7. Certains référentiels d'information financière reposent sur le principe d'image fidèle et d'autres sur l'obligation de conformité. Les référentiels d'information financière qui se composent principalement de normes d'information financière établies par un organisme autorisé ou reconnu pour ce qui concerne l'adoption de normes destinées à être utilisées par les entités pour la préparation d'états financiers à usage général sont souvent conçus dans le but d'aboutir à une image ou présentation fidèle ; c'est notamment le cas des Normes internationales d'information financière (IFRS) publiées par l'International Accounting Standards Board (IASB).

A8. La définition d'un jeu complet d'états financiers varie également selon les exigences du référentiel d'information financière applicable. Selon de nombreux référentiels, les états financiers sont destinés à fournir des informations sur la situation financière, la performance financière et les flux de trésorerie de l'entité. En pareil cas, un jeu complet d'états financiers comprendra un bilan, un état du résultat, un état des variations des capitaux propres, un tableau des flux de trésorerie ainsi que des notes annexes. En revanche, selon d'autres référentiels d'information financière, un état financier unique assorti de notes pourrait constituer un jeu complet d'états financiers :

- par exemple, la norme comptable internationale pour le secteur public (IPSAS) « Informations financières selon la méthode de la comptabilité de caisse », publiée par le Conseil des normes internationales du secteur public (IPSASB), stipule que l'état financier essentiel pour une entité du secteur public qui prépare ses états financiers selon cette norme IPSAS est un état des entrées et des sorties de trésorerie ;
- voici d'autres exemples d'états financiers uniques, dont chacun comprendrait des notes annexes :
  - bilan,
  - état du résultat,
  - état des résultats non distribués,
  - tableau des flux de trésorerie,
  - état de la situation financière sans les capitaux propres,
  - état des variations des capitaux propres,
  - état des produits et des charges
  - état du résultat par ligne de produits.

A9. La norme ISA 210 définit des exigences et contient des indications concernant la façon de déterminer si le référentiel d'information financière applicable est acceptable[5]. La norme ISA 800

[5] Norme ISA 210, *Accord sur les termes et conditions d'une mission d'audit*, alinéa 6 a).

(révisée) traite des points particuliers à prendre en considération dans le cas d'états financiers préparés selon un référentiel à usage particulier[6].

A10. En raison de l'importance du postulat de départ pour la réalisation d'un audit, il est exigé de l'auditeur qu'il obtienne de la direction et, le cas échéant, des responsables de la gouvernance, confirmation qu'ils reconnaissent et comprennent qu'ils ont les responsabilités énoncées au paragraphe A2, cette confirmation étant une condition préalable à l'acceptation de la mission d'audit[7].

Considérations propres aux audits dans le secteur public

A11. Il peut arriver que les missions d'audit d'états financiers des entités du secteur public soient plus larges que celles concernant d'autres entités. Par conséquent, le postulat de départ relatif aux responsabilités de la direction sur lequel repose la réalisation d'un audit d'états financiers d'une entité du secteur public peut englober des responsabilités supplémentaires, telles que la responsabilité à l'égard de certaines opérations ou certains événements conformément à des textes légaux ou réglementaires ou d'autres textes émanant d'une autorité[8].

Forme de l'opinion de l'auditeur (Réf. : par. 8)

A12. L'opinion exprimée par l'auditeur indique si les états financiers ont été préparés, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel d'information financière applicable. La forme que prend cette opinion, toutefois, varie selon le référentiel d'information financière applicable et, le cas échéant, les textes légaux ou réglementaires applicables. La plupart des référentiels d'information financière comprennent des exigences relatives à la présentation des états financiers ; en pareil cas, la *préparation* des états financiers conformément au référentiel d'information financière englobe leur *présentation*.

A13. Lorsque le référentiel d'information financière applicable repose sur le principe d'image fidèle, comme c'est généralement le cas pour les états financiers à usage général, l'opinion exigée par les normes ISA consiste à indiquer si les états financiers donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle[d]. Lorsque le référentiel d'information financière repose sur l'obligation de conformité, l'opinion exigée de l'auditeur consiste à indiquer si les états financiers ont été préparés, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel. Sauf mention expresse contraire, dans les normes ISA, l'expression « opinion de l'auditeur » vise les deux formes d'opinion.

Définitions

États financiers (Réf. : alinéa 13 f))

A14. Certains référentiels d'information financière peuvent utiliser d'autres termes pour désigner les ressources économiques ou les obligations d'une entité. Par exemple, elles peuvent être appelées « actifs et passifs de l'entité », et la différence résiduelle entre ceux-ci peut être appelée

---

6 Norme ISA 800 (révisée), *Audits d'états financiers préparés conformément à des référentiels à usage particulier — Considérations particulières*, paragraphe 8.

7 Norme ISA 210, alinéa 6 b).

8 Voir le paragraphe A59.

d *Note du traducteur – L'expression « donnent […] une image fidèle » a été utilisée pour traduire à la fois les expressions « present fairly » et « give a true and fair view » qui, selon le paragraphe 25 de la version anglaise de la norme ISA 700 (révisée), sont considérées comme étant équivalentes.*

« capitaux propres » ou « éléments de capitaux propres ».

A15. Les informations explicatives ou descriptives qui doivent figurer dans les états financiers conformément au référentiel d'information financière applicable peuvent être incorporées dans ceux-ci par renvoi aux informations contenues dans un autre document, par exemple un rapport de gestion ou un rapport des risques. L'expression « incorporées dans ceux-ci par renvoi » se rapporte aux informations incorporées dans les états financiers par renvoi à un autre document, et non aux informations incorporées dans un autre document par renvoi aux états financiers. Si le référentiel d'information financière applicable n'interdit pas explicitement un renvoi à l'emplacement où les informations explicatives ou descriptives peuvent figurer, et si les informations ont fait l'objet de renvois appropriés, celles-ci feront partie des états financiers.

Règles de déontologie relatives à un audit d'états financiers (Réf. : par. 14)

A16. L'auditeur est soumis aux règles de déontologie pertinentes (y compris celles qui ont trait à l'indépendance) applicables aux missions d'audit d'états financiers. Les règles de déontologie pertinentes comprennent habituellement les parties A et B de l'*International Code of Ethics for Professional Accountants (including International Independence Standards)* du Conseil des normes internationales de déontologie comptable (le Code de l'IESBA) relatives à l'audit d'états financiers, de pair avec les exigences plus strictes propres à chaque pays.

A17. La partie A du Code de l'IESBA établit les principes fondamentaux d'éthique professionnelle auxquels l'auditeur qui réalise un audit d'états financiers est tenu de se conformer et elle fournit un cadre conceptuel permettant d'appliquer ces principes. Voici quels sont ces principes fondamentaux :

a) intégrité ;

b) objectivité ;

c) compétence et diligence professionnelles ;

d) confidentialité ;

e) comportement professionnel.

La partie B du Code de l'IESBA indique comment appliquer le cadre conceptuel à des situations précises.

A18. Dans le cas d'une mission d'audit, il est d'intérêt public et, par conséquent, exigé de l'auditeur par le Code de l'IESBA qu'il soit indépendant de l'entité faisant l'objet de l'audit. L'indépendance, au sens du Code de l'IESBA, comprend à la fois l'indépendance d'esprit et l'apparence d'indépendance. L'indépendance de l'auditeur vis-à-vis de l'entité préserve sa capacité à se former une opinion libre de toute influence. Elle renforce sa capacité d'agir avec intégrité, d'être objectif et de conserver son esprit critique.

A19. La Norme internationale de contrôle qualité (ISQC) 1[9] ou des exigences nationales qui sont à tout le moins aussi rigoureuses[10] traitent des responsabilités qui incombent au cabinet en ce qui concerne la mise en place et le maintien d'un système de contrôle qualité des missions d'audit. La norme ISQC 1 décrit les responsabilités qui incombent au cabinet relativement à

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

[10] Norme ISA 220, *Contrôle qualité d'un audit d'états financiers*, paragraphe 2.

l'établissement de politiques et procédures destinées à lui fournir l'assurance raisonnable que le cabinet et ses membres se conforment aux règles de déontologie pertinentes, y compris les règles d'indépendance[11]. La norme ISA 220 décrit les responsabilités de l'associé responsable de la mission en ce qui concerne les règles de déontologie pertinentes. Il s'agit notamment pour lui de demeurer attentif, en ayant recours à l'observation et à des demandes d'informations aussi souvent qu'il est nécessaire, aux signes de non-respect des règles de déontologie pertinentes par les membres de l'équipe de mission, de déterminer les mesures qui s'imposent si jamais il prend connaissance de faits qui indiquent que des membres de l'équipe de mission ne se sont pas conformés aux règles de déontologie pertinentes et de tirer une conclusion quant au respect ou non des règles d'indépendance qui s'appliquent à la mission d'audit[12]. La norme ISA 220 reconnaît que l'équipe de mission est en droit de s'appuyer sur le système de contrôle qualité du cabinet pour s'acquitter de ses responsabilités quant au respect des procédures de contrôle qualité applicables à la mission dont elle est chargée, sauf indications contraires fournies par le cabinet ou d'autres parties.

Esprit critique (Réf. : par. 15)

A20. Faire preuve d'esprit critique consiste notamment à être attentif, par exemple :

- aux éléments probants qui contredisent d'autres éléments probants recueillis ;
- aux informations qui remettent en question la fiabilité des documents et des réponses aux demandes d'informations devant servir d'éléments probants ;
- aux conditions qui peuvent être l'indice d'une fraude éventuelle ;
- aux situations qui semblent indiquer qu'il est nécessaire de mettre en œuvre des procédures d'audit en plus de celles qu'exigent les normes ISA.

A21. Il est nécessaire que l'auditeur fasse preuve d'esprit critique tout au long de l'audit afin de pouvoir, par exemple, réduire les risques :

- de ne pas déceler des situations inhabituelles ;
- de tirer des conclusions trop générales des observations faites durant l'audit ;
- de s'appuyer sur de mauvaises hypothèses pour déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit et pour en évaluer les résultats.

A22. L'esprit critique est indispensable à une appréciation critique des éléments probants. Une telle appréciation critique consiste notamment à remettre en question les éléments probants contradictoires ainsi que la fiabilité des documents, des réponses aux demandes d'informations et des autres renseignements obtenus de la direction et des responsables de la gouvernance. Elle consiste également à se demander si les éléments probants obtenus sont suffisants et appropriés compte tenu des circonstances, par exemple dans le cas où, alors que des facteurs de risque de fraude sont présents, il existe un seul document, qui se prête par nature à la fraude, pour étayer un montant significatif des états financiers.

A23. L'auditeur peut tenir les livres et autres documents comptables et pièces justificatives pour authentiques à moins d'avoir des raisons de croire le contraire. Néanmoins, il est tenu de

---

[11] Norme ISQC 1, paragraphes 20 à 25.

[12] Norme ISA 220, paragraphes 9 à 12.

s'interroger sur la fiabilité des informations devant servir d'éléments probants[13]. En cas de doute sur la fiabilité d'informations, ou d'indices de fraude éventuelle (par exemple si des conditions repérées au cours de l'audit amènent l'auditeur à douter de l'authenticité d'un document ou à soupçonner que ses termes peuvent avoir été falsifiés), les normes ISA exigent de l'auditeur qu'il procède à des investigations supplémentaires et détermine quelles modifications ou quels ajouts il faut apporter aux procédures d'audit pour résoudre le problème[14].

A24. On ne peut s'attendre à ce que l'auditeur fasse abstraction du jugement que son expérience passée auprès de l'entité l'a amené à porter sur l'honnêteté et l'intégrité de la direction et des responsables de la gouvernance. Néanmoins, ce n'est pas parce que l'auditeur pense que la direction et les responsables de la gouvernance sont honnêtes et intègres qu'il peut se dispenser de la nécessité de faire preuve d'esprit critique ou se satisfaire d'éléments probants non convaincants aux fins de l'obtention d'une assurance raisonnable.

Jugement professionnel (Réf. : par. 16)

A25. Le jugement professionnel est essentiel à la bonne réalisation de l'audit. Cela s'explique du fait que l'interprétation des règles de déontologie pertinentes et des normes ISA, ainsi que les décisions éclairées qui sont exigées tout au long de l'audit, sont indissociables de l'appréciation des faits et des circonstances, par l'auditeur, sur la base de ses connaissances et de son expérience pertinentes. Le jugement professionnel est particulièrement nécessaire pour la prise des décisions concernant :

- le caractère significatif et le risque d'audit ;
- la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit à mettre en œuvre pour satisfaire aux exigences des normes ISA et recueillir des éléments probants ;
- l'évaluation du caractère suffisant et approprié des éléments probants recueillis et de la nécessité ou non d'actions supplémentaires pour atteindre les objectifs des normes ISA et, du même coup, les objectifs généraux de l'auditeur ;
- l'évaluation des jugements posés par la direction dans l'application du référentiel d'information financière applicable ;
- les conclusions à tirer des éléments probants obtenus, par exemple l'appréciation du caractère raisonnable des estimations établies par la direction pour préparer les états financiers.

A26. Le trait distinctif du jugement professionnel attendu d'un auditeur consiste en ce qu'il est exercé par un auditeur qui possède une formation, des connaissances et une expérience qui ont contribué à lui permettre d'acquérir les compétences nécessaires pour poser des jugements raisonnables.

A27. L'exercice du jugement professionnel, en quelque cas particulier que ce soit, repose sur les faits et les circonstances connus de l'auditeur. Le recours à la consultation sur les points délicats ou litigieux au cours de l'audit, selon les exigences de la norme ISA 220[15], tant au sein de l'équipe

---

[13] Norme ISA 500, *Éléments probants*, paragraphes 7 à 9.

[14] Norme ISA 240, paragraphe 13, norme ISA 500, paragraphe 11 et norme ISA 505, *Confirmations externes*, paragraphes 10, 11 et 16.

[15] Norme ISA 220, paragraphe 18.

de mission qu'auprès de tiers, membres du cabinet ou non, au niveau approprié, aide l'auditeur à prendre des décisions éclairées et raisonnables.

A28. Le jugement professionnel peut être évalué selon que le jugement posé reflète une application judicieuse des principes d'audit et de comptabilité, qu'il est approprié compte tenu des faits et circonstances qui étaient connus de l'auditeur à la date de son rapport et qu'il est cohérent par rapport à ces faits et circonstances.

A29. L'exercice du jugement professionnel est nécessaire tout au long de l'audit. Il est également nécessaire que les jugements posés soient bien documentés. À cet égard, l'auditeur est tenu de constituer une documentation suffisante pour permettre à un auditeur expérimenté, et n'ayant pas participé à la mission, de comprendre les jugements professionnels importants qu'il a fallu porter pour tirer des conclusions sur les questions importantes apparues au cours de l'audit[16]. Le jugement professionnel ne peut servir à justifier des décisions qui, par ailleurs, ne sont pas étayées par les faits et les circonstances relevés au cours de la mission ni par des éléments probants suffisants et appropriés.

Éléments probants suffisants et appropriés et risque d'audit (Réf. : par. 5 et 17)

Caractère suffisant et approprié des éléments probants

A30. Les éléments probants sont nécessaires pour étayer l'opinion et le rapport de l'auditeur. Ils sont cumulatifs par nature et sont principalement obtenus au moyen des procédures d'audit mises en œuvre au cours de l'audit. Cependant, ils peuvent également comprendre des informations obtenues d'autres sources telles que les audits antérieurs (sous réserve que l'auditeur ait déterminé s'il est survenu depuis des changements susceptibles d'affecter la pertinence de ces informations pour l'audit en cours[17]) ou les procédures de contrôle qualité appliquées par le cabinet pour l'acceptation ou le maintien d'une relation client. Les documents comptables de l'entité constituent une source importante d'éléments probants, parallèlement à d'autres sources internes ou externes à l'entité. Par ailleurs, certaines informations utilisables en tant qu'éléments probants peuvent avoir été produites par un employé expert ou un tiers expert dont l'entité a retenu les services. Les éléments probants comprennent à la fois les informations qui étayent et corroborent les assertions de la direction et les informations qui les contredisent. De plus, dans certains cas, l'absence d'informations (par exemple, le refus de la direction de fournir une déclaration requise) est prise en compte par l'auditeur, et constitue par conséquent un élément probant. La plupart des travaux qu'effectue l'auditeur en vue de se former une opinion consistent à recueillir et à évaluer des éléments probants.

A31. Il existe une corrélation entre le caractère suffisant et le caractère approprié des éléments probants. Le caractère suffisant correspond à la dimension quantitative des éléments probants. La quantité d'éléments probants à recueillir dépend de l'évaluation par l'auditeur des risques d'anomalies (plus les risques seront élevés, plus la quantité d'éléments probants à obtenir pourra être importante), mais aussi de la qualité des éléments probants recueillis (meilleure sera la qualité, moins la quantité requise pourra être importante). Cependant, le fait de recueillir plus d'éléments probants ne compense pas nécessairement leur faible qualité.

---

[16] Norme ISA 230, paragraphe 8.

[17] 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*, paragraphe 9.

A32. Le caractère approprié des éléments probants correspond à leur dimension qualitative, c'est-à-dire la mesure dans laquelle leur pertinence et leur fiabilité permettent d'étayer les conclusions sur lesquelles se fonde l'opinion de l'auditeur. La fiabilité des éléments probants est fonction de leur source et de leur nature, et dépend des circonstances particulières dans lesquelles ils sont obtenus.

A33. L'auditeur exerce son jugement professionnel pour déterminer s'il a recueilli des éléments probants suffisants et appropriés pour ramener le risque d'audit à un niveau suffisamment faible et, ainsi, lui permettre de tirer des conclusions raisonnables sur lesquelles fonder son opinion. La norme ISA 500 et d'autres normes ISA pertinentes imposent des exigences supplémentaires et fournissent d'autres indications applicables tout au long de l'audit en ce qui concerne les points à prendre en considération pour obtenir des éléments probants suffisants et appropriés.

Risque d'audit

A34. Le risque d'audit est fonction des risques d'anomalies significatives et du risque de non-détection. L'évaluation des risques est fondée sur des procédures d'audit visant expressément à obtenir les informations nécessaires à cet effet ainsi que sur les éléments probants obtenus tout au long de l'audit. Elle relève plus du jugement professionnel que du domaine de la mesure de précision.

A35. Le risque d'audit, au sens des normes ISA, ne comprend pas le risque que l'auditeur puisse exprimer l'opinion que les états financiers comportent des anomalies significatives alors que ce n'est pas le cas. Ce risque est généralement négligeable. Par ailleurs, le terme « risque d'audit » est un terme technique lié au processus d'audit : il ne s'étend pas aux risques associés à l'exercice de la profession et auxquels l'auditeur est exposé, tels que les risques de pertes résultant d'un procès, de publicité négative ou de survenance d'autres événements pouvant découler d'un audit d'états financiers.

Risques d'anomalies significatives

A36. Les risques d'anomalies significatives peuvent se situer à deux niveaux :

- au niveau des états financiers considérés globalement ;
- au niveau des assertions concernant des catégories d'opérations, des soldes de comptes ou des informations à fournir.

A37. Les risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers considérés globalement s'entendent des risques d'anomalies significatives qui touchent de manière généralisée les états financiers pris dans leur ensemble et qui pourraient affecter de multiples assertions.

A38. L'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions vise à permettre de déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires nécessaires à l'obtention d'éléments probants suffisants et appropriés. Grâce à ces éléments probants, l'auditeur est en mesure d'exprimer sur les états financiers une opinion présentant un risque d'audit suffisamment faible. Les auditeurs disposent de diverses approches pour atteindre l'objectif d'évaluation des risques d'anomalies significatives. Par exemple, l'auditeur peut utiliser un modèle qui exprime la relation générale entre les composantes du risque d'audit sous forme mathématique afin d'arriver à un niveau acceptable de risque de non-détection. Certains auditeurs trouvent un tel modèle utile pour planifier les procédures d'audit.

A39. Le risque d'anomalies significatives au niveau des assertions se décompose en deux volets : le risque inhérent et le risque lié au contrôle. Le risque inhérent et le risque lié au contrôle sont des risques propres à l'entité ; ils existent indépendamment de l'audit des états financiers.

A40. Le risque inhérent est plus élevé pour certaines assertions et pour les catégories d'opérations, soldes de comptes ou informations à fournir qui s'y rapportent que pour d'autres. Par exemple, il peut être plus élevé dans le cas de calculs complexes ou de comptes comportant des montants provenant d'estimations comptables qui présentent une incertitude d'estimation importante. Des facteurs externes à l'origine de certains risques d'entreprise peuvent également influer sur le risque inhérent. Par exemple, l'évolution technologique peut rendre obsolète un produit donné, et augmenter de ce fait le risque d'une surévaluation des stocks. Des facteurs caractérisant l'entité et son environnement et concernant l'ensemble ou une partie des catégories d'opérations, soldes de comptes ou informations à fournir peuvent également influer sur le risque inhérent lié à une assertion particulière. Un fonds de roulement insuffisant pour poursuivre les activités ou un secteur d'activité en déclin caractérisé par un grand nombre de faillites constituent des exemples possibles de tels facteurs.

A41. Le risque lié au contrôle est fonction de l'efficacité de la conception, de la mise en place et du maintien par la direction du contrôle interne nécessaire pour faire face aux risques identifiés pouvant compromettre l'atteinte des objectifs de l'entité concernant la préparation des états financiers. Toutefois, le contrôle interne, quelle que soit la qualité de sa conception et de son fonctionnement, peut seulement réduire et non pas éliminer les risques d'anomalies significatives dans les états financiers, et ce, en raison des limites qui lui sont inhérentes. Celles-ci comprennent par exemple la possibilité d'erreurs ou de fautes humaines ou encore de neutralisation des contrôles, que ce soit en raison de collusions ou de leur contournement par la direction. En conséquence, il subsistera toujours un certain risque lié au contrôle. Les normes ISA précisent dans quelles situations l'auditeur est tenu, ou peut choisir, de tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles pour déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures de corroboration à mettre en œuvre[18].

A42. L'évaluation des risques d'anomalies significatives peut s'exprimer en termes quantitatifs, par exemple en pourcentages, ou en termes non quantitatifs. Quoi qu'il en soit, c'est le caractère approprié des évaluations des risques faites par l'auditeur qui compte, plus que le choix de la démarche adoptée. En général, les normes ISA ne traitent pas séparément du risque inhérent et du risque lié au contrôle, mais parlent plutôt d'une évaluation globale des « risques d'anomalies significatives ». Cela dit, la norme ISA 540 (révisée)[19] exige une évaluation séparée du risque inhérent et du risque lié au contrôle afin d'établir un fondement pour la conception et la mise en œuvre des procédures d'audit complémentaires en réponse aux risques d'anomalies significatives, y compris les risques importants, au niveau des assertions liés aux estimations comptables, conformément à la norme ISA 330[20]. Pour l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives liés aux catégories d'opérations importantes, aux soldes de comptes importants ou aux informations à fournir importantes qui ne se rapportent pas aux estimations comptables, l'auditeur peut procéder à une évaluation séparée ou globale du risque inhérent et du risque lié au contrôle en fonction des techniques ou des méthodes d'audit privilégiées ainsi que de considérations pratiques.

---

[18] Norme ISA 330, *Réponses de l'auditeur à l'évaluation des risques*, paragraphes 7 à 17.

[19] Norme ISA 540 (révisée), *Audit des estimations comptables et des informations y afférentes*, paragraphe 16.

[20] Norme ISA 330, alinéa 7 b).

A43. La norme ISA 315 (révisée) définit des exigences et contient des indications concernant l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers et au niveau des assertions.

Risque de non-détection

A44. Pour un niveau de risque d'audit donné, le niveau acceptable du risque de non-détection est inversement proportionnel aux risques d'anomalies significatives évalués au niveau des assertions. Par exemple, plus l'auditeur considère qu'il existe un risque d'anomalies significatives élevé, moins il peut accepter un risque élevé de non-détection et, par conséquent, plus les éléments probants dont il a besoin doivent être convaincants.

A45. Le risque de non-détection est lié à la nature, au calendrier et à l'étendue des procédures d'audit qui, selon l'auditeur, ramèneront le risque d'audit à un niveau suffisamment faible. Il est donc fonction de l'efficacité d'une procédure d'audit et de sa mise en œuvre par l'auditeur. Des précautions comme :

- une planification adéquate,
- le choix judicieux des membres de l'équipe affectée à la mission,
- l'exercice de l'esprit critique,
- la supervision et la revue des travaux d'audit réalisés,

contribuent à renforcer l'efficacité d'une procédure d'audit et de sa mise en œuvre et limitent la possibilité que l'auditeur choisisse une procédure d'audit inappropriée, applique de façon incorrecte une procédure d'audit appropriée ou interprète mal les résultats des travaux d'audit.

A46. La norme ISA 300[21] et la norme ISA 330 définissent des exigences et contiennent des indications concernant la planification d'un audit d'états financiers et les réponses de l'auditeur à l'évaluation des risques. Toutefois, du fait des limites inhérentes à l'audit, il est impossible d'éliminer le risque de non-détection ; tout au plus est-il possible de le réduire. En conséquence, il subsistera toujours un certain risque de non-détection.

Limites inhérentes à l'audit

A47. L'auditeur n'est pas censé, et ne pourrait d'ailleurs, ramener le risque d'audit à zéro ; il ne peut donc pas obtenir l'assurance absolue que les états financiers sont exempts d'anomalies significatives résultant de fraudes ou d'erreurs. Cela tient à des limites inhérentes à l'audit, qui font que la plupart des éléments probants sur lesquels l'auditeur s'appuie pour tirer des conclusions et fonder son opinion sont convaincants plutôt que concluants. Les limites inhérentes à l'audit découlent :

- de la nature de l'information financière ;
- de la nature des procédures d'audit ;
- de la nécessité de réaliser l'audit dans un délai et à un coût raisonnables.

Nature de l'information financière

A48. La préparation des états financiers nécessite que la direction porte des jugements aux fins de l'application des exigences du référentiel d'information financière applicable aux faits et

[21] Norme ISA 300, *Planification d'un audit d'états financiers*.

circonstances propres à l'entité. De plus, certains éléments des états financiers impliquent des décisions ou des appréciations subjectives ou encore un certain degré d'incertitude, et il peut y avoir tout un éventail d'interprétations ou de jugements qui soient acceptables. Par conséquent, certains éléments des états financiers sont caractérisés par un niveau inhérent de variabilité, que la mise en œuvre de procédures d'audit supplémentaires ne peut éliminer. C'est souvent le cas, par exemple, de certaines estimations comptables. Néanmoins, les normes ISA exigent de l'auditeur qu'il s'interroge tout particulièrement sur le caractère raisonnable des estimations comptables compte tenu du référentiel d'information financière applicable et des informations y afférentes fournies, ainsi que sur les aspects qualitatifs des pratiques comptables de l'entité, y compris les indices d'un parti pris possible dans les jugements de la direction[22].

Nature des procédures d'audit

A49. La capacité de l'auditeur à obtenir des éléments probants se heurte à des limites tant pratiques que juridiques. Par exemple :

- il existe une possibilité que les membres de la direction ou d'autres personnes, intentionnellement ou non, ne fournissent pas toutes les informations qui sont pertinentes pour la préparation des états financiers ou qui ont été demandées par l'auditeur. En conséquence, l'auditeur ne peut pas être certain de l'exhaustivité des informations recueillies, même s'il a mis en œuvre des procédures d'audit pour avoir l'assurance qu'il a obtenu toutes les informations pertinentes ;
- la fraude peut impliquer des stratagèmes complexes et soigneusement orchestrés visant à la dissimuler. C'est pourquoi les procédures d'audit mises en œuvre pour recueillir des éléments probants peuvent être inefficaces pour la détection d'une anomalie intentionnelle résultant, par exemple, d'une collusion pour falsifier des documents qui est susceptible d'amener l'auditeur à considérer que des éléments probants sont valides alors qu'ils ne le sont pas. L'auditeur n'est pas censé être expert en matière d'authentification de documents et il n'est d'ailleurs pas formé pour cela ;
- l'audit n'est pas une enquête officielle sur des irrégularités présumées. Par conséquent, l'auditeur ne dispose d'aucune des attributions légales qui peuvent être nécessaires pour mener une telle enquête, telles que le pouvoir de perquisition.

Célérité et rapport coût-avantage en matière d'information financière

A50. Les questions de difficultés, de délais et de coûts ne justifient pas en soi que l'auditeur omette une procédure d'audit pour laquelle il n'existe pas de procédure de remplacement, ni qu'il se satisfasse d'éléments probants qui ne sont pas convaincants. Une planification appropriée aide à prévoir suffisamment de temps et de ressources pour la réalisation de l'audit. Malgré cela, la pertinence de l'information et, partant, sa valeur tendent à diminuer au fil du temps et il faut par ailleurs trouver un équilibre entre la fiabilité de l'information et son coût. Cela est reconnu dans certains référentiels d'information financière (voir, par exemple, le « Cadre de préparation et de présentation des états financiers » de l'IASB). Les utilisateurs des états financiers s'attendent donc à ce que l'auditeur se forme une opinion sur les états financiers dans un délai et à un coût raisonnables, tout en reconnaissant qu'il est impossible, en pratique, d'examiner toutes les

[22] Norme ISA 540, *Audit des estimations comptables, y compris les estimations comptables en juste valeur, et des informations y afférentes à fournir*, et norme ISA 700 (révisée), *Opinion et rapport sur des états financiers*, paragraphe 12.

informations qui peuvent exister et de procéder à une analyse exhaustive de chacune d'elles comme si l'information était présumée erronée ou frauduleuse jusqu'à preuve du contraire.

A51. Il est donc nécessaire que l'auditeur :

- planifie l'audit afin qu'il soit réalisé de manière efficace ;
- fasse porter l'effort d'audit sur les secteurs les plus exposés à des risques d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs, consacrant en conséquence moins d'efforts à d'autres secteurs ;
- ait recours à des tests et à d'autres méthodes d'étude des populations pour rechercher des anomalies.

A52. Compte tenu des approches décrites au paragraphe A49, les normes ISA contiennent des exigences concernant la planification et la réalisation de l'audit, et imposent entre autres à l'auditeur :

- de mettre en œuvre des procédures d'évaluation des risques et des activités connexes afin de disposer d'une base pour l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives aux niveaux des états financiers et des assertions[23] ;
- de recourir à des tests et à d'autres méthodes d'étude de populations afin de disposer d'une base raisonnable pour tirer des conclusions sur la population étudiée[24].

Autres facteurs influant sur les limites inhérentes à l'audit

A53. Dans le cas de certaines assertions ou de certains facteurs, les effets possibles des limites inhérentes sur la capacité de l'auditeur à détecter des anomalies significatives sont particulièrement importants. Voici des exemples de telles assertions ou de tels facteurs :

- la fraude, particulièrement lorsque la haute direction est impliquée ou en présence de collusion. Voir la norme ISA 240 pour de plus amples précisions ;
- l'existence et l'exhaustivité des relations et opérations avec des parties liées. Voir la norme ISA 550[25] pour de plus amples précisions ;
- la non-conformité à des textes légaux ou réglementaires. Voir la norme ISA 250 (révisée)[26] pour de plus amples précisions ;
- les événements ou situations futurs qui pourraient mettre fin à la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. Voir la norme ISA 570 (révisée)[27] pour de plus amples précisions.

Les normes ISA pertinentes décrivent des procédures d'audit spécifiques qui contribuent à atténuer l'effet des limites inhérentes.

A54. En raison des limites inhérentes à un audit, il existe un risque inévitable que certaines anomalies significatives contenues dans les états financiers puissent ne pas être détectées, même si l'audit a été bien planifié et réalisé conformément aux normes ISA. En conséquence, la découverte

---

[23] Norme ISA 315 (révisée), paragraphes 5 à 10.

[24] Norme ISA 330, norme ISA 500, norme ISA 520, *Procédures analytiques*, et norme ISA 530, *Sondages en audit*.

[25] Norme ISA 550, *Parties liées*.

[26] Norme ISA 250 (révisée), *Prise en compte des textes légaux et réglementaires dans un audit d'états financiers*.

[27] Norme ISA 570 (révisée), *Continuité de l'exploitation*.

ultérieure dans les états financiers d'une anomalie significative résultant de fraudes ou d'erreurs n'indique pas en soi que l'audit n'a pas été réalisé conformément aux normes ISA. Toutefois, les limitations inhérentes à l'audit ne justifient pas que l'auditeur se satisfasse d'éléments probants non convaincants. La réponse à la question de savoir si l'auditeur a réalisé un audit conforme aux normes ISA est fonction des procédures d'audit mises en œuvre dans les circonstances, du caractère suffisant et approprié des éléments probants obtenus en conséquence et de l'adéquation du rapport de l'auditeur par rapport à l'évaluation de ces éléments probants, compte tenu des objectifs généraux de l'auditeur.

Réalisation d'un audit conforme aux normes ISA

Nature des normes ISA (Réf. : par. 18)

A55. Les normes ISA, prises dans leur ensemble, fixent le cadre normatif des travaux qu'effectue l'auditeur en vue d'atteindre ses objectifs généraux. Elles traitent des responsabilités générales de l'auditeur ainsi que des considérations supplémentaires de l'auditeur qui sont pertinentes lorsqu'il s'agit d'appliquer ces responsabilités à des sujets particuliers.

A56. Le champ d'application, la date d'entrée en vigueur et toute limite particulière quant à l'application de la norme sont expressément indiqués dans chaque norme ISA. À moins d'une disposition expresse contraire figurant dans la norme ISA, l'auditeur est autorisé à appliquer celle-ci avant la date d'entrée en vigueur qui s'y trouve précisée.

A57. Il peut être exigé de l'auditeur qui réalise un audit qu'il se conforme, en plus des normes ISA, à d'autres exigences légales ou réglementaires. Les normes ISA n'ont pas préséance sur les textes légaux ou réglementaires qui régissent l'audit d'états financiers. En cas de divergence entre de tels textes et les normes ISA, l'audit réalisé uniquement selon les textes légaux ou réglementaires ne sera pas automatiquement conforme aux normes ISA.

A58. Il peut aussi arriver que l'auditeur réalise un audit à la fois conformément aux normes ISA et conformément aux normes d'un pays donné. En pareil cas, il peut être nécessaire que l'auditeur, en plus de se conformer à chacune des normes ISA pertinentes pour l'audit, mette en œuvre des procédures d'audit supplémentaires en vue de se conformer aux normes pertinentes du pays en question.

Considérations propres aux audits dans le secteur public

A59. Les normes ISA visent également les missions réalisées dans le secteur public. Toutefois, les termes et conditions du mandat d'audit ou les obligations qu'imposent, le cas échéant, aux entités du secteur public les textes légaux ou réglementaires ou autres textes émanant d'une autorité (tels que des directives ministérielles, des politiques gouvernementales ou des résolutions parlementaires), obligations susceptibles de déborder le cadre d'un audit d'états financiers conforme aux normes ISA, peuvent avoir une incidence sur les responsabilités de l'auditeur du secteur public. Les normes ISA ne traitent pas de ces responsabilités additionnelles. Il peut, en revanche, en être question dans les prises de position de l'Organisation internationale des institutions supérieures de contrôle des finances publiques (INTOSAI) ou dans celles des normalisateurs nationaux, ou encore dans les recommandations des organismes d'audit gouvernementaux.

Contenu des normes ISA (Réf. : par. 19)

A60. Outre des objectifs et des exigences (les exigences étant signalées dans les normes ISA par l'emploi du verbe « devoir »), une norme ISA contient des indications connexes sous la forme de modalités d'application et autres commentaires explicatifs. Elle peut également comporter des paragraphes d'introduction lorsqu'une mise en contexte est utile à une bonne compréhension de la norme, ainsi que des définitions. L'intégralité du texte d'une norme ISA est donc pertinente pour la compréhension des objectifs particuliers de la norme et une bonne application de ses exigences.

A61. Les « modalités d'application et autres commentaires explicatifs » fournissent un complément d'explications sur les exigences de la norme ainsi que des indications de mise en œuvre. Il se peut notamment que ces dispositions comportent :

- des précisions sur le sens ou la portée d'une exigence ;
- des exemples de procédures pouvant être appropriées dans les circonstances.

Même si de telles indications n'imposent pas en soi d'exigences, elles sont utiles à une bonne application des exigences de la norme. Les « modalités d'application et autres commentaires explicatifs » peuvent également contenir des informations générales sur certains points dont traite la norme.

A62. Les annexes font partie des « modalités d'application et autres commentaires explicatifs ». La raison d'être et l'utilisation prévue d'une annexe sont expliquées dans le corps de la norme ISA à laquelle elle se rattache ou dans le titre et l'introduction de l'annexe elle-même.

A63. Les paragraphes d'introduction peuvent comprendre, en cas de besoin, une description :

- du champ d'application de la norme ISA, y compris ses liens avec d'autres normes ISA ;
- de l'objet de la norme ISA ;
- des responsabilités respectives de l'auditeur et d'autres personnes relativement à l'objet de la norme ISA ;
- du contexte dans lequel la norme ISA s'inscrit.

A64. Il peut arriver qu'une norme ISA précise, dans une partie distincte intitulée « définitions », le sens donné à certains termes dans les normes ISA. Ces définitions visent à faciliter l'application et l'interprétation uniformes des normes ISA, mais ne sont pas censées avoir préséance sur les définitions qui ont pu être établies à d'autres fins dans un texte légal, réglementaire ou autre. À moins d'indications contraires, les termes définis ont le même sens dans toutes les normes ISA. Le Glossaire des termes relatifs aux normes internationales diffusé par le Conseil des normes internationales d'audit et d'assurance (IAASB) dans le *Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control* publié par l'IFAC contient tous les termes définis dans les normes ISA. Il explique également d'autres termes utilisés dans les normes ISA, en vue de favoriser la cohérence et l'uniformité des interprétations et des traductions.

A65. Lorsqu'il y a lieu, des considérations supplémentaires propres aux audits de petites entités et d'entités du secteur public sont comprises dans les modalités d'application et autres commentaires explicatifs de la norme ISA. Ces considérations supplémentaires facilitent l'application des exigences de la norme ISA lors de l'audit de telles entités. Elles n'ont toutefois pas pour effet de limiter ou de réduire la responsabilité qui incombe à l'auditeur d'appliquer les exigences des normes ISA et de s'y conformer.

Considérations propres aux petites entités

A66. Aux fins des considérations supplémentaires propres à l'audit de petites entités, le terme « petite entité » s'entend d'une entité qui possède généralement les caractéristiques qualitatives suivantes :

a) concentration de la propriété et de la direction entre les mains d'un petit nombre de personnes (souvent une personne unique : soit une personne physique, soit une autre entreprise propriétaire de l'entité, à condition que son propriétaire présente les caractéristiques qualitatives pertinentes) ;

b) une ou plusieurs des particularités suivantes :

i) des opérations classiques ou dénuées de complexité,

ii) une comptabilité simple,

iii) un nombre restreint de branches d'activité et de produits par branche d'activité,

iv) peu de contrôles internes,

v) un nombre restreint d'échelons de direction, ayant toutefois la responsabilité d'un large éventail de contrôles,

vi) des effectifs limités, dont beaucoup ont un large éventail de tâches.

Ces caractéristiques qualitatives ne constituent pas une liste exhaustive, elles ne sont pas l'apanage des petites entités et les petites entités ne les présentent pas nécessairement toutes.

A67. Les considérations propres aux petites entités que contiennent les normes ISA ont été élaborées avant tout dans la perspective d'entités non cotées. Toutefois, certaines de ces considérations peuvent être utiles pour l'audit de petites entités cotées.

A68. Dans les normes ISA, le propriétaire d'une petite entité qui participe à la gestion de l'entité au jour le jour est désigné par le terme « propriétaire-dirigeant ».

Objectifs particuliers des différentes normes ISA (Réf. : par. 21)

A69. Chaque norme ISA contient un ou plusieurs objectifs qui permettent de saisir le lien entre ses exigences et les objectifs généraux de l'auditeur. Ils servent à orienter l'auditeur vers le résultat visé par la norme ISA tout en étant assez précis pour l'aider :

- à comprendre les actions à exécuter et, au besoin, les modalités d'exécution appropriées ;
- à déterminer, le cas échéant, les actions supplémentaires qui s'imposent pour les atteindre dans les circonstances particulières de l'audit.

A70. Il faut comprendre les objectifs à la lumière des objectifs généraux de l'auditeur énoncés au paragraphe 11 de la présente norme ISA. Tout comme c'est le cas pour les objectifs généraux de l'auditeur, la possibilité d'atteindre un objectif particulier est soumise aux limites inhérentes à l'audit.

A71. La mise en œuvre des objectifs des normes ISA exige de l'auditeur qu'il tienne compte des interrelations entre celles-ci. Cela tient au fait que, comme l'indique le paragraphe A55, les normes ISA traitent dans certains cas de responsabilités générales et, dans d'autres cas, de l'application de ces responsabilités à des sujets particuliers. Par exemple, la présente norme ISA exige de l'auditeur qu'il fasse constamment preuve d'esprit critique ; cette exigence s'applique à

tous les aspects de la planification et de la réalisation d'un audit, mais elle n'est pas expressément répétée dans chaque norme ISA. À un niveau plus détaillé, les normes ISA 315 (révisée) et 330 comprennent entre autres des objectifs et des exigences ayant trait respectivement aux responsabilités qui incombent à l'auditeur, d'une part, d'identifier et d'évaluer les risques d'anomalies significatives, et, d'autre part, de concevoir et mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires en réponse à cette évaluation des risques ; ces objectifs et exigences s'appliquent tout au long de l'audit. Il se peut qu'une norme ISA traitant d'un aspect particulier de l'audit (par exemple la norme ISA 540) s'étende sur la façon dont il convient d'appliquer les objectifs et les exigences de normes ISA telles que la norme ISA 315 (révisée) ou la norme ISA 330 relativement au sujet dont elle traite, mais sans les répéter. Ainsi, pour atteindre l'objectif particulier de la norme ISA 540, l'auditeur tient compte des objectifs et des exigences des autres normes ISA pertinentes.

Détermination, au moyen des objectifs, de la nécessité de mettre en œuvre des procédures d'audit supplémentaires (Réf. : alinéa 21 a))

A72. Les exigences des normes ISA sont conçues pour permettre à l'auditeur d'en atteindre les objectifs particuliers et, du même coup, d'atteindre ses objectifs généraux. Une bonne application des exigences des normes ISA par l'auditeur est donc censée être suffisante pour lui permettre d'en atteindre les objectifs. Toutefois, comme les circonstances varient grandement d'une mission d'audit à l'autre et que les normes ISA ne sauraient prévoir toutes les circonstances, l'auditeur a la responsabilité de déterminer les procédures d'audit nécessaires pour satisfaire aux exigences des normes ISA et permettre d'en atteindre les objectifs. Dans les circonstances d'une mission, il peut y avoir des éléments particuliers qui imposent à l'auditeur de mettre en œuvre des procédures en plus de celles qui sont exigées par les normes ISA, et ce, afin d'en atteindre les objectifs particuliers.

Évaluation, au regard des objectifs, du caractère suffisant et approprié des éléments probants recueillis (Réf. : alinéa 21 b))

A73. L'auditeur est tenu d'évaluer, au regard des objectifs particuliers, si les éléments probants qu'il a recueillis sont suffisants et appropriés dans l'optique de ses objectifs généraux. S'il conclut que non, il peut suivre une ou plusieurs des démarches suivantes pour satisfaire à l'exigence de l'alinéa 21 b) :

- évaluer s'il a obtenu, ou s'il obtiendra, des éléments probants complémentaires pertinents en se conformant aux exigences d'autres normes ISA ;
- pousser plus loin les travaux effectués en application d'une ou de plusieurs exigences ;
- mettre en œuvre d'autres procédures qu'il juge nécessaires dans les circonstances.

Lorsqu'il s'attend à ce qu'aucune de ces démarches ne soit réaliste en pratique ou possible dans les circonstances, l'auditeur sera incapable de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés et il est tenu par les normes ISA d'en déterminer l'incidence sur son rapport ou sur sa capacité à mener la mission à terme.

Respect des exigences pertinentes

Exigences pertinentes (Réf. : par. 22)

A74. Il peut se présenter des situations où une norme ISA (et, par conséquent, l'ensemble de ses exigences) ne soit pas pertinente. Par exemple, si l'entité n'a pas de fonction d'audit interne, aucune disposition de la norme ISA 610 (révisée en 2013)[28] n'est pertinente.

A75. Il se peut qu'une norme ISA pertinente contienne certaines exigences dont l'application est conditionnelle. Une exigence de ce genre est pertinente dès lors que la condition requise pour que l'exigence s'applique est présente. De façon générale, le caractère conditionnel d'une exigence est soit explicite, soit implicite. Ainsi :

- l'exigence qui impose à l'auditeur de modifier son opinion en cas de limitation de l'étendue des travaux[29] constitue une exigence conditionnelle explicite ;
- l'exigence qui impose à l'auditeur de communiquer aux responsables de la gouvernance les déficiences importantes relevées dans le contrôle interne au cours de l'audit[30], qui n'entre en jeu qu'à condition que l'auditeur ait relevé de telles déficiences, ou celle qui impose à l'auditeur de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés concernant la présentation et la communication de l'information sectorielle conformément au référentiel d'information financière applicable[31], qui ne vaut qu'à condition que le référentiel exige ou permette la communication de cette information, constituent des exigences conditionnelles implicites.

Dans certains cas, il peut être indiqué qu'une exigence est subordonnée aux textes légaux ou réglementaires applicables. Par exemple, il peut être exigé de l'auditeur qu'il démissionne, *dans les cas où les textes légaux ou réglementaires applicables le permettent,* ou qu'il accomplisse une action, *à moins que les textes légaux ou réglementaires ne l'interdisent*. Selon le pays, la permission ou l'interdiction légale ou réglementaire peut être explicite ou implicite.

Dérogation à une exigence (Réf. : par. 23)

A76. La norme ISA 230 définit des exigences de documentation visant les situations exceptionnelles où l'auditeur déroge à une exigence pertinente[32]. Les normes ISA n'imposent pas de se conformer à une exigence qui est sans pertinence dans le contexte particulier d'un audit.

Incapacité d'atteindre un objectif (Réf. : par. 24)

A77. Déterminer si un objectif a été atteint ou non relève du jugement professionnel de l'auditeur. Pour poser un tel jugement, l'auditeur tient compte des résultats des procédures d'audit mises en œuvre pour se conformer avec les exigences des normes ISA, ainsi que de son évaluation du caractère suffisant et approprié des éléments probants obtenus et de la nécessité de procéder ou non à des actions supplémentaires dans le contexte propre à l'audit pour atteindre les objectifs particuliers des différentes normes ISA. Les circonstances pouvant rendre impossible l'atteinte d'un objectif sont notamment celles qui :

- empêchent l'auditeur de se conformer aux exigences pertinentes d'une norme ISA ;

---

[28] Norme ISA 610 (révisée en 2013), *Utilisation des travaux des auditeurs internes*, paragraphe 2.

[29] Norme ISA 705, *Expression d'une opinion modifiée dans le rapport de l'auditeur indépendant*, paragraphe 13.

[30] Norme ISA 265, *Communication des déficiences du contrôle interne aux responsables de la gouvernance et à la direction*, paragraphe 9.

[31] Norme ISA 501, *Éléments probants — Considérations particulières concernant certains points*, paragraphe 13.

[32] Norme ISA 230, paragraphe 12.

- rendent non faisables en pratique ou impossibles, de la part de l'auditeur, la mise en œuvre des procédures d'audit supplémentaires ou l'obtention d'éléments probants complémentaires, considérées comme nécessaires au regard des objectifs, conformément au paragraphe 21, par exemple en raison d'une limitation des éléments probants disponibles.

A78. Lorsqu'elle répond aux exigences de la norme ISA 230 ainsi qu'aux obligations de documentation spécifiques contenues dans les autres normes ISA pertinentes, la documentation de l'audit fournit les éléments probants sur lesquels l'auditeur s'est fondé pour conclure qu'il avait atteint ses objectifs généraux. Il n'est pas nécessaire que l'auditeur consigne un à un (comme sur une liste de contrôle, par exemple) les objectifs particuliers qu'il a atteints, mais le fait d'avoir documenté l'incapacité d'atteindre un objectif l'aide à évaluer si un tel échec l'a empêché d'atteindre ses objectifs généraux.

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT 210

ACCORD SUR LES TERMES ET CONDITIONS D'UNE MISSION D'AUDIT

(En vigueur pour les audits d'états financiers des périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009.)

SOMMAIRE

Paragraphe

Introduction

Champ d'application de la présente norme ISA 1

Date d'entrée en vigueur 2

Objectif 3

Définitions 4-5

Exigences

Conditions préalables à la réalisation d'un audit 6-8

Accord sur les termes et conditions de la mission d'audit 9-12

Audits récurrents 13

Acceptation d'une modification des termes et conditions de la mission d'audit 14-17

Autres questions à considérer pour l'acceptation d'une mission 18-21

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Champ d'application A1

Conditions préalables à la réalisation d'une mission d'audit A2-A21

Accord sur les termes et conditions de la mission d'audit A22-A29

Audits récurrents A30

Acceptation d'une modification des termes et conditions de la mission d'audit A31-A35

Autres questions à considérer pour l'acceptation d'une mission A36-A39

Annexe 1 : Exemple de lettre de mission d'audit

Annexe 2 : Détermination du caractère acceptable ou non du référentiel d'information financière à usage général

La Norme internationale d'audit (ISA) 210, *Accord sur les termes et conditions d'une mission d'audit*, 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 des responsabilités de l'auditeur en ce qui concerne l'obtention de l'accord de la direction et, le cas échéant, des responsables de la gouvernance sur les termes et conditions de la mission d'audit. Ces responsabilités comprennent celle de s'assurer que sont réunies certaines conditions préalables à la réalisation d'un audit, dont la responsabilité incombe à la direction et, le cas échéant, aux responsables de la gouvernance. La norme ISA 220[1] traite des aspects de l'acceptation d'une mission qui sont du ressort de l'auditeur. (Réf. : par. A1)

Date d'entrée en vigueur

2. La présente norme ISA s'applique aux audits d'états financiers des périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009.

Objectif

3. L'objectif de l'auditeur est de n'accepter ou de ne reconduire une mission d'audit que lorsque les modalités selon lesquelles elle sera réalisée ont été convenues, ce qui implique :

   a) d'avoir établi si les conditions préalables à la réalisation d'un audit sont réunies ;

   b) d'avoir obtenu confirmation qu'il existe, entre l'auditeur et la direction et, le cas échéant, les responsables de la gouvernance, un commun accord sur les termes et conditions de la mission d'audit.

Définitions

4. Dans les normes ISA, on entend par :

   « conditions préalables à la réalisation d'un audit », l'utilisation par la direction d'un référentiel d'information financière acceptable aux fins de la préparation des états financiers et l'accord de la direction et, le cas échéant, des responsables de la gouvernance sur le postulat de départ pour la réalisation d'un audit[2].

5. Dans la présente norme ISA, l'expression « la direction » doit s'interpréter ci-après comme englobant « la direction et, le cas échéant, les responsables de la gouvernance ».

Exigences

Conditions préalables à la réalisation d'un audit

6. Pour établir si les conditions préalables à la réalisation d'un audit sont réunies, l'auditeur doit :

   a) déterminer si le référentiel d'information financière à appliquer aux fins de la préparation des états financiers est acceptable ; (Réf. : par. A2 à A10)

   b) obtenir, de la part de la direction, confirmation qu'elle reconnaît et comprend les responsabilités qui lui incombent, à savoir : (Réf. : par. A11 à A14, A21)

---

[1] Norme ISA 220, *Contrôle qualité d'un audit d'états financiers*.

[2] Norme ISA 200, *Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et réalisation d'un audit conforme aux Normes internationales d'audit*, paragraphe 13.

i) la responsabilité de préparer les états financiers conformément au référentiel d'information financière applicable, ce qui implique, le cas échéant, leur présentation fidèle, (Réf. : par. A15)

ii) la responsabilité du contrôle interne qu'elle considère comme nécessaire pour permettre la préparation d'états financiers qui soient exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs, (Réf. : par. A16 à A19)

iii) la responsabilité de fournir à l'auditeur :

a. un accès à toutes les informations dont elle a connaissance et qui sont pertinentes pour la préparation des états financiers, notamment les documents comptables, les pièces justificatives et d'autres éléments d'information,

b. les informations additionnelles que l'auditeur peut lui demander aux fins de l'audit,

c. un accès sans restriction aux personnes, au sein de l'entité, auprès de qui il faut, selon l'auditeur, obtenir des éléments probants.

Limitation de l'étendue des travaux avant l'acceptation de la mission d'audit

7. Si la direction ou les responsables de la gouvernance imposent, dans les termes et conditions d'une mission d'audit envisagée, une limitation de l'étendue des travaux qui soit de nature à amener l'auditeur à conclure qu'il lui sera impossible d'exprimer une opinion sur les états financiers, il ne doit pas accepter cette mission limitée en tant que mission d'audit, à moins que les textes légaux ou réglementaires ne l'y obligent.

Autres facteurs influant sur l'acceptation de la mission d'audit

8. Si les conditions préalables à la réalisation d'un audit ne sont pas réunies, l'auditeur doit s'en entretenir avec la direction. À moins que les textes légaux ou réglementaires ne l'y obligent, l'auditeur ne doit pas accepter la mission d'audit envisagée dans l'un ou l'autre des cas suivants :

a) il estime que le référentiel d'information financière à utiliser aux fins de la préparation des états financiers est inacceptable, sous réserve de la situation définie au paragraphe 19 ;

b) il n'a pas pu obtenir la confirmation mentionnée à l'alinéa 6 b).

Accord sur les termes et conditions de la mission d'audit

9. L'auditeur doit convenir des termes et conditions de la mission d'audit avec la direction ou les responsables de la gouvernance, selon le cas. (Réf. : par. A22)

10. Sous réserve du paragraphe 11, 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 préciser : (Réf. : par. A23 à A27)

a) l'objectif et l'étendue de l'audit des états financiers ;

b) les responsabilités de l'auditeur ;

c) les responsabilités de la direction ;

d) le référentiel d'information financière applicable qui servira à la préparation des états financiers ;

e) la forme et le contenu prévus des rapports qui seront délivrés par l'auditeur ; (Réf. : par. A24)

f) le fait que, dans certaines circonstances, la forme et le contenu d'un rapport puissent différer de ceux qui étaient prévus.

11. Lorsque des textes légaux ou réglementaires prescrivent avec suffisamment de précision les termes et conditions de la mission dont il est question au paragraphe 10, l'auditeur n'a pas à les consigner dans un accord écrit, du moment qu'il précise que ces textes s'appliquent et que la direction reconnaît et comprend les responsabilités qui lui incombent, décrites à l'alinéa 6 b). (Réf. : par. A23, A28 et A29)

12. Lorsque des textes légaux ou réglementaires imposent à la direction des responsabilités semblables à celles décrites à l'alinéa 6 b), l'auditeur peut déterminer que ces textes définissent des responsabilités qu'il juge équivalentes à celles décrites à cet alinéa. Dans le cas où il considère que ces responsabilités sont équivalentes, l'auditeur peut utiliser le libellé des textes légaux ou réglementaires dans l'accord écrit. Lorsqu'une responsabilité n'a pas son équivalent dans les textes légaux ou réglementaires, l'auditeur doit utiliser la description de l'alinéa 6 b) dans l'accord écrit. (Réf. : par. A28)

Audits récurrents

13. Dans le cas d'audits récurrents, l'auditeur doit apprécier si les circonstances exigent une révision des termes et conditions de la mission et s'il est nécessaire de rappeler à l'entité les termes et conditions déjà convenus. (Réf. : par. A30)

Acceptation d'une modification des termes et conditions de la mission d'audit

14. L'auditeur ne doit pas accepter une modification des termes et conditions de la mission d'audit en l'absence de justification valable. (Réf. : par. A31 à A33)

15. L'auditeur qui, avant l'achèvement de la mission d'audit, se voit demander de changer la mission d'audit pour une mission aboutissant à l'expression d'un niveau d'assurance moins élevé doit déterminer s'il existe une justification valable pour le faire. (Réf. : par. A34 et A35)

16. Si les termes et conditions de la mission d'audit sont modifiés, l'auditeur et la direction doivent s'entendre sur les nouveaux termes et conditions de la mission et les consigner dans une lettre de mission ou dans un autre type d'accord écrit établi sous une forme appropriée.

17. Si l'auditeur ne peut accepter de modifier les termes et conditions de la mission d'audit et n'est pas autorisé par la direction à poursuivre la mission initialement prévue, il doit :

a) démissionner, lorsqu'il lui est possible de le faire selon les textes légaux ou réglementaires applicables ;

b) déterminer s'il est soumis à une quelconque obligation, contractuelle ou autre, de signaler la situation à d'autres parties, par exemple aux responsables de la gouvernance, aux actionnaires ou aux autorités de réglementation.

Autres questions à considérer pour l'acceptation d'une mission

Normes d'information financière complétées par des textes légaux ou réglementaires

18. Lorsque des textes légaux ou réglementaires prescrivent des exigences qui s'ajoutent aux normes d'information financière établies par un organisme de normalisation autorisé ou reconnu, l'auditeur doit déterminer s'il y a des conflits entre les normes d'information financière et les exigences supplémentaires. Si c'est le cas, l'auditeur doit s'entretenir avec la direction de la

nature des exigences supplémentaires et déterminer avec elle d'un commun accord s'il est possible :

a) soit de satisfaire aux exigences supplémentaires par la communication d'informations supplémentaires dans les états financiers ;

b) soit de modifier en conséquence la description du référentiel d'information financière applicable dans les états financiers.

Si aucune de ces deux mesures n'est possible, l'auditeur doit déterminer s'il lui faut exprimer une opinion modifiée conformément à la norme ISA 705[3]. (Réf. : par. A36)

Référentiel d'information financière prescrit par des textes légaux ou réglementaires : autres questions influant sur l'acceptation

19. S'il estime que le référentiel d'information financière prescrit par des textes légaux ou réglementaires serait inacceptable s'il n'était pas ainsi prescrit, l'auditeur ne doit accepter la mission d'audit que lorsque les conditions suivantes sont réunies : (Réf. : par. A37)

a) la direction accepte de fournir dans les états financiers les informations supplémentaires nécessaires pour éviter que les états financiers soient trompeurs ;

b) il est stipulé dans les termes et conditions de la mission d'audit que :

i) le rapport de l'auditeur sur les états financiers comportera, conformément à la norme ISA 706 (révisée)[4], un paragraphe d'observations afin d'attirer l'attention des utilisateurs sur les informations supplémentaires,

ii) à moins que des textes légaux ou réglementaires n'obligent l'auditeur à exprimer son opinion sur les états financiers en utilisant l'expression « donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle[a] » conformément au référentiel d'information financière applicable, il n'aura pas recours à cette expression dans son opinion sur les états financiers.

20. Si des textes légaux ou réglementaires l'obligent à entreprendre la mission d'audit alors que les conditions énumérées au paragraphe 19 ne sont pas réunies, l'auditeur doit :

a) évaluer l'incidence, sur son rapport, de la nature trompeuse des états financiers ;

b) traiter du problème de manière appropriée dans les termes et conditions de la mission d'audit.

---

[3] Norme ISA 705, *Expression d'une opinion modifiée dans le rapport de l'auditeur indépendant*.

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

[a] *Note du traducteur – L'expression « donnent […] une image fidèle » a été utilisée pour traduire à la fois les expressions « present fairly » et « give a true and fair view », qui, selon le paragraphe 25 de la version anglaise de la norme ISA 700 (révisée), sont considérées comme étant équivalentes.*

Rapport de l'auditeur prescrit par des textes légaux ou réglementaires

21. Dans certains cas, des textes légaux ou réglementaires prescrivent, pour le rapport de l'auditeur, une présentation ou un libellé dont la forme ou les termes s'écartent considérablement des exigences des normes ISA. L'auditeur doit alors évaluer :

    a) s'il y a un risque que les utilisateurs se méprennent sur l'assurance que procure l'audit des états financiers et, dans l'affirmative ;

    b) s'il est possible de réduire les risques de méprise en fournissant des explications supplémentaires dans le rapport de l'auditeur[5].

    Si l'auditeur conclut que l'ajout d'explications dans son rapport ne peut réduire les risques de méprise, il ne doit pas accepter la mission d'audit, à moins que des textes légaux ou réglementaires ne l'y obligent. Dans ce cas, puisqu'un audit réalisé conformément à ces textes légaux ou réglementaires n'est pas conforme aux normes ISA, l'auditeur ne doit pas mentionner dans son rapport que l'audit a été effectué conformément aux normes ISA[6]. (Réf. : par. A38 et A39)

***

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Champ d'application (Réf. : par. 1)

A1. Un professionnel en exercice ne peut accepter une mission d'assurance, y compris une mission d'audit, que s'il considère que les règles de déontologie applicables, par exemple en matière d'indépendance et de compétence professionnelle, seront respectées et que la mission présente certaines caractéristiques[7]. Les responsabilités de l'auditeur concernant les règles de déontologie dans le contexte de l'acceptation d'une mission d'audit, pour autant qu'elles soient du ressort de l'auditeur, sont traitées dans la norme ISA 220[8]. La présente norme ISA traite des questions (ou conditions préalables) qui sont du ressort de l'entité et qui nécessitent un accord entre l'auditeur et la direction de l'entité.

Conditions préalables à la réalisation d'une mission d'audit

Le référentiel d'information financière (Réf. : alinéa 6 a))

A2. L'une des conditions pour l'acceptation d'une mission d'assurance est que les critères dont il est question dans la définition de mission d'assurance soient appropriés et que les utilisateurs visés puissent y avoir accès[9]. Les critères sont les points de référence utilisés pour évaluer ou mesurer l'objet considéré et comprennent, lorsque cela est pertinent, des points de référence en matière de présentation et d'informations à fournir. Des critères appropriés permettent d'aboutir à des évaluations ou à des mesures raisonnablement cohérentes d'un objet dans le contexte où intervient le jugement professionnel. Aux fins des normes ISA, le référentiel d'information financière applicable fournit les critères dont se sert l'auditeur pour auditer les états financiers et, le cas échéant, évaluer la fidélité de leur présentation.

---

5 Norme ISA 706 (révisée).

6 Voir aussi le paragraphe 50 de la norme ISA 700 (révisée), *Opinion et rapport sur des états financiers*.

7 *Cadre conceptuel international pour les missions d'assurance*, paragraphe 22.

8 Norme ISA 220, paragraphes 9 à 11.

9 *Cadre conceptuel international pour les missions d'assurance*, sous-alinéa 22 b)ii).

A3. En l'absence de référentiel d'information financière acceptable, la direction ne dispose pas d'une base appropriée pour la préparation des états financiers et l'auditeur ne dispose pas de critères appropriés pour auditer les états financiers. Bien souvent, l'auditeur peut présumer, comme l'expliquent les paragraphes A8 et A9, que le référentiel d'information financière applicable est acceptable.

Détermination du caractère acceptable du référentiel d'information financière

A4. Les facteurs suivants sont utiles à l'auditeur pour déterminer si un référentiel d'information financière est acceptable aux fins de la préparation des états financiers :

- la nature de l'entité (par exemple, s'il s'agit d'une entreprise commerciale, d'une entité du secteur public ou d'un organisme sans but lucratif) ;
- l'usage prévu pour les états financiers (par exemple, s'ils sont préparés pour répondre aux besoins communs d'information financière d'un large éventail d'utilisateurs ou aux besoins d'information financière d'utilisateurs particuliers) ;
- la nature des états financiers (par exemple, s'il s'agit d'un jeu complet d'états financiers ou d'un seul état financier) ;
- le fait que des textes légaux ou réglementaires prescrivent ou non le référentiel d'information financière applicable.

A5. Beaucoup d'utilisateurs ne sont pas en situation d'exiger des états financiers adaptés à leurs besoins d'information particuliers. Bien qu'il ne soit pas possible de répondre à tous les besoins d'information d'utilisateurs précis, certains besoins en matière d'information financière sont communs à un large éventail d'utilisateurs. Les états financiers établis selon un référentiel d'information financière conçu pour répondre aux besoins communs d'information financière d'un large éventail d'utilisateurs sont appelés « états financiers à usage général ».

A6. Dans certains cas, les états financiers seront établis selon un référentiel d'information financière conçu pour répondre aux besoins d'information financière d'utilisateurs précis. Ces états financiers sont appelés « états financiers à usage particulier ». Les besoins d'information financière des utilisateurs visés détermineront le référentiel d'information financière applicable dans ces situations. La question du caractère acceptable des référentiels d'information financière conçus pour répondre aux besoins d'information financière d'utilisateurs particuliers est traitée dans la norme ISA 800[10].

A7. Il peut arriver, une fois la mission d'audit acceptée, que l'on constate que le référentiel d'information financière applicable comporte des déficiences indiquant qu'il n'est pas acceptable. Dans le cas où l'utilisation de ce référentiel est prescrite par des textes légaux ou réglementaires, les exigences des paragraphes 19 et 20 s'appliquent. Dans le cas où l'utilisation du référentiel n'est pas prescrite par des textes légaux ou réglementaires, la direction peut décider d'adopter un autre référentiel qui est acceptable. Si la direction décide de procéder ainsi, les termes et conditions de la mission d'audit convenus initialement ne seront plus pertinents, et il faudra donc, comme l'exige le paragraphe 16, s'entendre sur de nouveaux termes et conditions qui reflètent le changement de référentiel.

---

[10] Norme ISA 800 (révisée), *Audits d'états financiers préparés conformément à des référentiels à usage particulier — Considérations particulières*, paragraphe 8.

Référentiels à usage général

A8. À l'heure actuelle, il n'existe pas de points de référence objectifs et faisant autorité qui soient généralement reconnus à l'échelle internationale pour juger du caractère acceptable d'un référentiel à usage général. En l'absence de tels critères, les normes d'information financière établies par les organismes autorisés ou reconnus pour ce qui concerne l'adoption de normes destinées à être appliquées par certains types d'entités sont présumées acceptables aux fins de la préparation des états financiers à usage général de ces entités, pour autant que les organismes en question suivent une procédure établie et transparente comprenant des délibérations et la prise en compte des points de vue d'un large éventail de parties prenantes. Voici des exemples de telles normes d'information financière :

- les Normes internationales d'information financière (IFRS) établies par l'International Accounting Standards Board (IASB) ;
- les normes comptables internationales du secteur public (IPSAS) établies par le Conseil des normes comptables internationales du secteur public (IPSASB) ;
- les principes comptables établis par un organisme de normalisation autorisé ou reconnu dans un pays particulier, pour autant que l'organisme suive une procédure établie et transparente comprenant des délibérations et la prise en compte des points de vue d'un large éventail de parties prenantes.

Ces normes d'information financière sont souvent désignées à titre de référentiel d'information financière applicable dans les textes légaux ou réglementaires qui régissent la préparation des états financiers à usage général.

Référentiels d'information financière prescrits par des textes légaux ou réglementaires

A9. Conformément à l'alinéa 6 a), l'auditeur est tenu de déterminer si le référentiel d'information financière à appliquer aux fins de la préparation des états financiers est acceptable. Il se peut que, dans certains pays, des textes légaux ou réglementaires prescrivent le référentiel d'information financière à appliquer aux fins de la préparation des états financiers à usage général pour certains types d'entités. En l'absence d'indication contraire, il est présumé qu'un tel référentiel d'information financière est acceptable aux fins de la préparation des états financiers à usage général de ces entités. Dans les cas où le référentiel n'est pas considéré comme acceptable, les paragraphes 19 et 20 s'appliquent.

Pays n'ayant pas d'organisme de normalisation ni de référentiel d'information financière prescrit

A10. Lorsqu'une entité est immatriculée ou exerce ses activités dans un pays où il n'y a pas d'organisme de normalisation autorisé ou reconnu ni de référentiel d'information financière prescrit par des textes légaux ou réglementaires, c'est la direction qui décide du référentiel d'information financière à appliquer pour la préparation des états financiers. Des indications sur la détermination du caractère acceptable d'un référentiel d'information financière en pareilles circonstances se trouvent à l'Annexe 2.

Accord sur les responsabilités de la direction (Réf. : alinéa 6 b))

A11. La réalisation d'un audit conforme aux normes ISA repose sur le postulat de départ voulant que la direction ait reconnu et comprenne les responsabilités qui lui incombent, décrites à

l'alinéa 6 b)[11]. Il peut y avoir des pays où ces responsabilités sont définies dans des textes légaux ou réglementaires, et d'autres où elles sont peu ou pas définies dans de tels textes. Les normes ISA ne peuvent en aucun cas avoir préséance sur les textes légaux ou réglementaires en la matière. Toutefois, le principe de l'indépendance de l'audit exige que le rôle de l'auditeur soit incompatible avec la responsabilité de la préparation des états financiers ou la responsabilité du contrôle interne de l'entité relatif à l'information financière, et que l'auditeur puisse raisonnablement s'attendre à obtenir les informations nécessaires à la réalisation de l'audit (y compris celles ne provenant pas du grand livre général et des livres auxiliaires), dans la mesure où la direction a la capacité de fournir ou d'obtenir ces informations. Le postulat de départ est donc fondamental à la réalisation d'un audit indépendant. Afin d'éviter tout malentendu, il est demandé à la direction, lors de la conclusion d'un accord écrit sur les termes et conditions de la mission d'audit de la manière décrite aux paragraphes 9 à 12, de confirmer qu'elle reconnaît et comprend les responsabilités qui lui incombent.

A12. Le partage des responsabilités en matière d'information financière entre la direction et les responsables de la gouvernance varie en fonction des ressources et de la structure de l'entité, des textes légaux ou réglementaires pertinents et des rôles respectifs de la direction et des responsables de la gouvernance au sein de l'entité. Dans la plupart des cas, la direction est responsable de l'exécution tandis que les responsables de la gouvernance exercent une surveillance sur la direction. Dans certaines entités, les responsables de la gouvernance ont ou assument la responsabilité de l'approbation des états financiers ou du suivi du contrôle interne de l'entité relatif à l'information financière. Dans les entités de grande taille ou faisant appel public à l'épargne, certaines responsabilités de surveillance peuvent être confiées à un sous-groupe des responsables de la gouvernance, tel qu'un comité d'audit.

A13. La norme ISA 580 exige que l'auditeur demande à la direction de lui fournir des déclarations écrites affirmant qu'elle s'est acquittée de certaines de ses responsabilités[12]. Il peut dès lors être approprié pour l'auditeur d'aviser la direction qu'il s'attend à recevoir d'elle de telles déclarations écrites, de même que d'autres déclarations écrites exigées par d'autres normes ISA et, lorsque nécessaire, des déclarations écrites pour étayer d'autres éléments probants pertinents par rapport aux états financiers ou à une ou plusieurs assertions spécifiques contenues dans les états financiers.

A14. Dans le cas où la direction refuse de reconnaître ses responsabilités ou de fournir les déclarations écrites, l'auditeur ne sera pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés[13]. L'auditeur ne doit alors accepter la mission d'audit que si des textes légaux ou réglementaires l'y obligent. Dans le cas où l'auditeur est obligé d'accepter la mission d'audit, il lui faudra peut-être expliquer à la direction l'importance de ces questions et leurs incidences sur son rapport.

Préparation des états financiers (Réf. : sous-alinéa 6 b)i))

A15. La plupart des référentiels d'information financière contiennent des exigences concernant la présentation des états financiers : selon ces référentiels, la *préparation* des états financiers conformément au référentiel d'information financière englobe leur *présentation*. Dans le cas d'un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle, l'objectif de la présentation fidèle de

---

[11] Norme ISA 200, paragraphe A2.

[12] Norme ISA 580, *Déclarations écrites*, paragraphes 10 et 11.

[13] Norme ISA 580, paragraphe A26.

l'information prend une telle importance que le postulat de départ dont l'auditeur convient avec la direction fait expressément référence à la présentation fidèle ou à la responsabilité de veiller à ce que les états financiers donnent une image fidèle conformément au référentiel d'information financière.

Contrôle interne (Réf. : sous-alinéa 6 b) ii))

A16. La direction maintient le contrôle interne qu'elle considère comme nécessaire pour permettre la préparation d'états financiers exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs. En raison des limites qui lui sont inhérentes, le contrôle interne, aussi efficace soit-il, ne peut fournir à l'entité qu'une assurance raisonnable quant à la réalisation de ses objectifs en matière d'information financière[14].

A17. La réalisation d'un audit indépendant conformément aux normes ISA ne saurait se substituer au maintien, par la direction, du contrôle interne nécessaire à la préparation des états financiers. Par conséquent, l'auditeur est tenu d'obtenir de la direction la confirmation qu'elle reconnaît et comprend la responsabilité qui lui incombe à l'égard du contrôle interne. Cependant, ce n'est pas parce que l'auditeur obtient la confirmation requise par le sous-alinéa 6 b) ii) qu'il conclura nécessairement à l'atteinte des objectifs du contrôle interne maintenu par la direction ou à l'absence de déficiences dans celui-ci.

A18. Il appartient à la direction de déterminer quel contrôle interne est nécessaire pour la préparation des états financiers. La notion de contrôle interne englobe une large gamme de mesures dans le cadre de composantes que l'on peut désigner sous les noms suivants : environnement de contrôle ; processus d'évaluation des risques par l'entité ; système d'information (y compris les processus opérationnels connexes) pertinent pour l'information financière, et communication ; activités de contrôle ; et suivi des contrôles. Cependant, cette décomposition du contrôle interne ne reflète pas nécessairement la manière dont une entité en particulier conçoit, met en place et maintient son propre contrôle interne, ni la façon dont elle peut en classer les différentes composantes[15]. Le contrôle interne d'une entité (en particulier ses livres et documents comptables ou ses systèmes comptables) est le reflet des besoins de la direction, de la complexité des activités de l'entité, de la nature des risques auxquels elle est exposée et des textes légaux ou réglementaires pertinents.

A19. Dans certains pays, les textes légaux ou réglementaires peuvent faire état de la responsabilité de la direction quant au caractère adéquat des livres et documents comptables ou des systèmes comptables. Dans certains cas, il peut être d'usage de faire une distinction entre les livres et documents comptables ou systèmes comptables d'une part et le contrôle interne ou les contrôles d'autre part. Cependant, comme l'indique le paragraphe A18, les livres et documents comptables ou systèmes comptables font partie intégrante du contrôle interne. C'est pourquoi ils ne sont pas expressément mentionnés au sous-alinéa 6 b)ii) dans la description de la responsabilité de la direction à cet égard. Afin d'éviter tout malentendu, il peut être bon que l'auditeur explique à la direction l'étendue de cette responsabilité.

---

[14] 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*, paragraphe A54.

[15] Norme ISA 315 (révisée), paragraphe A59 et Annexe 1.

Informations additionnelles (Réf. : division 6 b)iii)b.)

A20. Les informations additionnelles que l'auditeur peut demander à la direction aux fins de l'audit peuvent comprendre, s'il y a lieu, des questions relatives aux autres informations conformément à la norme ISA 720 (révisée). Lorsque l'auditeur s'attend à obtenir d'autres informations après la date de son rapport, les termes et conditions de la mission d'audit peuvent également tenir compte des responsabilités de l'auditeur concernant ces autres informations, y compris, le cas échéant, les mesures qui pourraient être appropriées ou nécessaires si l'auditeur conclut à l'existence d'une anomalie significative dans les autres informations obtenues après la date de son rapport.

Considérations pertinentes dans le cas des petites entités (Réf. : alinéa 6 b))

A21. L'un des objectifs de l'accord sur les termes et conditions de la mission d'audit est d'éviter les malentendus sur les responsabilités respectives de la direction et de l'auditeur. Par exemple, si un tiers a aidé à la préparation des états financiers, il peut être bon de rappeler à la direction que c'est toujours à elle qu'incombe, en dernier ressort, la responsabilité de préparer les états financiers conformément au référentiel d'information financière applicable.

Accord sur les termes et conditions de la mission d'audit

Obtention de l'accord sur les termes et conditions de la mission (Réf. : par. 9)

A22. Les rôles respectifs de la direction et des responsables de la gouvernance dans le consentement donné aux conditions de la mission dépendent de la structure de gouvernance de l'entité et des textes légaux ou réglementaires pertinents.

Lettre de mission d'audit ou autre forme d'accord écrit[16] (Réf. : par. 10 et 11)

A23. L'entité et l'auditeur ont tous deux intérêt à ce que ce dernier fasse parvenir à celle-ci une lettre de mission d'audit avant le début de l'audit, afin d'éviter tout malentendu sur la mission. Dans certains pays, toutefois, l'objectif et l'étendue d'un audit ainsi que les responsabilités de la direction et de l'auditeur peuvent être suffisamment définis dans les textes légaux, de sorte que ceux-ci se trouvent à prescrire les éléments énumérés au paragraphe 10. Dans de telles circonstances, le paragraphe 11 permet à l'auditeur de se limiter, dans la lettre de mission d'audit, à mentionner que les textes légaux ou réglementaires pertinents s'appliquent et que la direction reconnaît et comprend que les responsabilités énoncées à l'alinéa 6 b) lui incombent. L'auditeur peut cependant juger bon d'inclure tout de même dans la lettre de mission les points énumérés au paragraphe 10, dans le but d'informer la direction.

Forme et contenu de la lettre de mission d'audit

A24. La forme et le contenu de la lettre de mission d'audit peuvent varier d'une entité à l'autre. La norme ISA 200[17] peut servir de base pour élaborer le contenu de la lettre de mission d'audit en ce qui concerne les responsabilités de l'auditeur. L'alinéa 6 b) et le paragraphe 12 de la présente norme ISA décrivent les responsabilités de la direction. En plus d'inclure les points exigés par le paragraphe 10, la lettre de mission d'audit peut faire mention, par exemple :

---

[16] Dans les paragraphes qui suivent, toute mention d'une lettre de mission d'audit doit être entendue comme faisant référence à une lettre de mission d'audit ou à un autre type d'accord écrit établi sous une forme appropriée.

[17] Norme ISA 200, paragraphes 3 à 9.

- de la définition de l'étendue de l'audit, avec références aux textes légaux et réglementaires applicables, aux normes ISA et aux prises de position, d'ordre déontologique ou autre, des corps professionnels dont l'auditeur est membre ;
- de la forme de toute autre communication des résultats de la mission d'audit ;
- de l'exigence que l'auditeur communique les questions clés de l'audit dans son rapport conformément à la norme ISA 701[18] ;
- du fait qu'en raison des limites inhérentes à un audit, conjuguées aux limites inhérentes au contrôle interne, il existe un risque inévitable que des anomalies significatives ne soient pas détectées, même si l'audit a été correctement planifié et réalisé conformément aux normes ISA ;
- des dispositions prises pour la planification et la réalisation de l'audit, y compris la composition de l'équipe de mission ;
- du fait que l'auditeur s'attend à recevoir des déclarations écrites de la direction (voir également le paragraphe A13) ;
- du fait que l'auditeur s'attend à ce que la direction lui donne accès à toutes les informations dont elle a connaissance qui sont pertinentes pour la préparation des états financiers et des informations à fournir ;
- de l'engagement de la direction à mettre à la disposition de l'auditeur les projets d'états financiers, avec toutes les informations pertinentes pour leur préparation, qu'elles proviennent ou non du grand livre général et des livres auxiliaires (y compris toutes celles qui sont pertinentes pour la préparation des informations à fournir), et les autres informations[19], le cas échéant, en temps voulu pour lui permettre d'achever l'audit dans le respect du calendrier proposé ;
- de l'engagement de la direction à informer l'auditeur de tout fait susceptible d'avoir une incidence sur les états financiers, dont elle pourrait prendre connaissance entre la date du rapport de l'auditeur et la date de publication des états financiers ;
- de la base de calcul des honoraires et des modalités de facturation ;
- de ce que la direction est priée d'accuser réception de la lettre de mission d'audit et de donner son accord aux termes et conditions de la mission qui y sont stipulés.

A25. Lorsque l'auditeur n'est pas tenu de communiquer les questions clés de l'audit dans son rapport, il peut être utile qu'il mentionne la possibilité de le faire dans les termes et conditions de la mission d'audit et, dans certains pays, il peut lui falloir en faire mention pour conserver cette faculté.

A26. S'il y a lieu, les points suivants peuvent également être couverts dans la lettre de mission d'audit :

- les dispositions concernant la participation d'autres auditeurs et d'experts à certains aspects de l'audit ;
- les dispositions concernant la participation des auditeurs internes et d'autres membres du personnel de l'entité ;

---

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

[19] Au sens donné à ce terme dans la norme ISA 720 (révisée), *Responsabilités de l'auditeur concernant les autres informations*.

- les dispositions à prendre avec le prédécesseur, le cas échéant, lorsqu'il s'agit d'un audit initial ;
- un renvoi aux responsabilités de l'auditeur, en vertu des textes légaux ou réglementaires ou des règles de déontologie pertinentes, à l'égard de la communication des cas identifiés ou suspectés de non-conformité aux textes légaux et réglementaires à une autorité compétente extérieure à l'entité, et une description de ces responsabilités ;
- toute limitation de la responsabilité de l'auditeur, lorsqu'une telle limitation est possible ;
- une référence aux autres accords pouvant exister entre l'auditeur et l'entité ;
- toute obligation de mettre les dossiers de travail d'audit à la disposition de tiers.

Un exemple de lettre de mission d'audit se trouve à l'Annexe 1.

Audits de composantes

A27. Lorsque l'auditeur d'une entité mère est également l'auditeur d'une composante, certains facteurs peuvent influer sur la décision de transmettre ou non une lettre de mission d'audit distincte à la composante, dont les suivants :

- qui nomme l'auditeur de la composante ;
- si la composante doit faire ou non l'objet d'un rapport d'audit distinct ;
- les exigences légales relatives à la nomination de l'auditeur ;
- le pourcentage de participation de la société mère ;
- le niveau d'indépendance des membres de la direction de la composante par rapport à la société mère.

Responsabilités de la direction prescrites par des textes légaux ou réglementaires (Réf. : par. 11 et 12)

A28. Si, dans les circonstances décrites aux paragraphes A23 et A29, l'auditeur conclut qu'il n'est pas nécessaire de consigner certains termes et conditions de la mission d'audit dans une lettre de mission, il est néanmoins tenu selon le paragraphe 11 de demander à la direction de confirmer par écrit qu'elle reconnaît et comprend que les responsabilités énoncées à l'alinéa 6 b) lui incombent. Toutefois, conformément au paragraphe 12, pareille confirmation écrite peut refléter le libellé d'un texte légal ou réglementaire si ce texte légal ou réglementaire définit et impose à la direction des responsabilités équivalentes à celles énoncées à l'alinéa 6 b). Il se peut que, dans certains pays, la profession comptable, les instances de normalisation en matière d'audit ou l'autorité de réglementation des audits aient fourni des indications sur la question de savoir si la description contenue dans un texte légal ou réglementaire est équivalente.

Considérations propres aux entités du secteur public

A29. Les textes légaux ou réglementaires régissant les activités d'audit dans le secteur public prescrivent généralement la nomination d'un auditeur du secteur public et prévoient habituellement les responsabilités et les pouvoirs de cet auditeur, dont le pouvoir d'accès aux documents comptables de l'entité et à d'autres informations. Même si un texte légal ou réglementaire prescrit avec suffisamment de précision les termes et conditions de la mission d'audit, l'auditeur du secteur public peut considérer qu'une lettre de mission qui ne se limite pas au contenu minimum prévu au paragraphe 11 présente des avantages.

Audits récurrents (Réf. : par. 13)

A30. Il se peut que l'auditeur décide de ne pas transmettre une nouvelle lettre de mission d'audit ou un autre type d'accord écrit pour chaque période soumise à un audit. Il pourrait toutefois être justifié, en présence des facteurs suivants, de réviser les termes et conditions de la mission d'audit ou de rappeler à l'entité les termes et conditions déjà convenus :

- indices laissant à penser que l'entité se méprend sur l'objectif et l'étendue de l'audit ;
- modification quelconque des termes et conditions de la mission d'audit ou présence de termes et conditions particuliers ;
- changement récent au sein de la haute direction ;
- changement important dans la détention du capital ;
- évolution substantielle de la nature ou de l'ampleur des activités de l'entité ;
- modification des exigences légales ou réglementaires ;
- changement dans le référentiel d'information financière adopté aux fins de la préparation des états financiers ;
- changement dans les autres exigences en matière de communication de l'information.

Acceptation d'une modification des termes et conditions de la mission d'audit

Demande de modification des termes et conditions de la mission d'audit (Réf. : par. 14)

A31. Il se peut qu'une entité demande à l'auditeur de modifier les termes et conditions de la mission d'audit en raison d'un changement de situation qui remet en cause la nécessité d'un audit, parce qu'elle s'était méprise sur la nature d'un audit au moment d'en faire la demande initialement ou par suite d'une limitation de l'étendue de la mission d'audit, que cette limitation soit imposée par la direction ou qu'elle découle d'autres circonstances. Comme l'exige le paragraphe 14, l'auditeur tient compte de la justification donnée pour une telle demande, et surtout des incidences d'une limitation de l'étendue de la mission d'audit.

A32. Un changement de situation remettant en cause les besoins de l'entité ou une méprise sur la nature du service demandé initialement peuvent constituer une justification valable pour demander une modification des termes et conditions de la mission d'audit.

A33. À l'opposé, une demande de modification peut être considérée comme injustifiée s'il s'avère qu'elle est liée à des informations incorrectes, incomplètes ou autrement insatisfaisantes. Un exemple serait le cas où l'auditeur n'est pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur les créances et où l'entité demande à ce que la mission d'audit soit changée en mission d'examen limité afin d'éviter une opinion avec réserve ou la formulation d'une impossibilité d'exprimer une opinion.

Demande de changement de l'audit en mission d'examen limité ou de services connexes (Réf. : par. 15)

A34. Avant d'accepter de changer la mission d'audit en une mission d'examen limité ou de services connexes, l'auditeur qui a été chargé de réaliser un audit conforme aux normes ISA pourrait, en plus de tenir compte des points mentionnés aux paragraphes A31 à A33 ci-dessus, devoir apprécier les incidences légales ou contractuelles d'un tel changement.

A35. Si l'auditeur arrive à la conclusion qu'il y a une justification valable au changement de la mission d'audit en mission d'examen limité ou de services connexes, le travail d'audit réalisé jusqu'à la

date du changement peut s'avérer utile aux fins de la nouvelle mission. Les travaux à exécuter par la suite et le rapport à délivrer seront toutefois ceux qui correspondent au nouveau type de mission. Afin d'éviter toute confusion chez le lecteur, le rapport portant sur les services connexes ne fera aucunement mention :

a) de la mission d'audit initiale ;

b) de toute procédure ayant pu être réalisée dans le cadre de la mission d'audit initiale, sauf si la mission d'audit est changée en mission de procédures convenues, auquel cas la mention des procédures mises en œuvre constitue une composante normale du rapport.

Autres questions à considérer pour l'acceptation d'une mission

Normes d'information financière complétées par des textes légaux ou réglementaires (Réf. : par. 18)

A36. Dans certains pays, il se peut que des textes légaux ou réglementaires prescrivent des exigences en matière de préparation des états financiers qui s'ajoutent aux normes d'information financière établies par un organisme de normalisation autorisé ou reconnu. Dans ces pays, le référentiel d'information financière applicable aux fins de l'application des normes ISA englobe à la fois le référentiel d'information financière identifié et les exigences additionnelles, pourvu que celles-ci n'entrent pas en conflit avec le référentiel identifié. Cela peut être le cas, par exemple, lorsque les textes légaux ou réglementaires prescrivent la communication d'informations supplémentaires par rapport à celles exigées par les normes d'information financière ou lorsqu'elles limitent l'éventail des choix permis par ces normes[20].

Référentiel d'information financière prescrit par des textes légaux ou réglementaires : autres questions influant sur l'acceptation (Réf. : par. 19)

A37. Il se peut qu'un texte légal ou réglementaire prescrive que le libellé de l'opinion de l'auditeur soit établi selon la formule « donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle[b] », mais que l'auditeur arrive à la conclusion que le référentiel d'information financière applicable serait inacceptable s'il n'était pas prescrit par un texte légal ou réglementaire. Il s'agit alors d'un cas où les termes du libellé prescrit pour le rapport de l'auditeur s'écartent considérablement des exigences des normes ISA (voir le paragraphe 21).

Rapport de l'auditeur prescrit par un texte légal ou réglementaire (Réf. : par. 21)

A38. Les normes ISA interdisent à l'auditeur de se déclarer en conformité avec les normes ISA s'il ne s'est pas conformé à l'ensemble des normes ISA pertinentes pour l'audit[21]. Dans le cas où un texte légal ou réglementaire prescrit, aux fins du rapport de l'auditeur, une présentation ou un libellé dont la forme ou les termes s'écartent considérablement des exigences des normes ISA et que l'auditeur conclut que l'ajout d'explications dans son rapport ne permettrait pas de réduire les risques de méprise, il peut envisager de déclarer dans son rapport que la mission d'audit n'a pas été réalisée conformément aux normes ISA. Il est toutefois souhaitable que, dans la mesure où cela est faisable en pratique, l'auditeur applique les normes ISA, y compris celles qui traitent du

---

[20] La norme ISA 700 (révisée) exige, au paragraphe 15, que l'auditeur évalue si les états financiers mentionnent ou décrivent adéquatement le référentiel d'information financière applicable.

[b] *Note du traducteur – L'expression « donnent […] une image fidèle » a été utilisée pour traduire à la fois les expressions « present fairly » et « give a true and fair view », qui, selon le paragraphe 25 de la version anglaise de la norme ISA 700 (révisée), sont considérées comme étant équivalentes.*

[21] Norme ISA 200, paragraphe 20.

rapport de l'auditeur, même dans les cas où il ne lui est pas permis de mentionner dans son rapport que l'audit a été réalisé conformément aux normes ISA.

Considérations propres aux entités du secteur public

A39. Dans le secteur public, la législation régissant la mission d'audit peut comporter des exigences particulières ; par exemple, l'auditeur peut être tenu de faire rapport directement à un ministre, au corps législatif ou au public si l'entité tente de limiter l'étendue de l'audit.

Annexe 1

(Réf. : par. A24 à A26)

Exemple de lettre de mission d'audit

Le texte qui suit est un exemple de lettre de mission d'audit d'états financiers à usage général préparés conformément aux Normes internationales d'information financière (IFRS). Cet exemple n'a pas valeur prescriptive et ne vise qu'à servir de guide pour la mise en application des dispositions de la présente norme ISA. Il convient de l'adapter en fonction des besoins et des circonstances. La lettre donnée en exemple a été rédigée dans l'optique de l'audit des états financiers d'une seule période et devrait être modifiée dans le cas où elle viserait des audits récurrents (voir le paragraphe 13). Il peut être souhaitable d'obtenir un avis juridique pour s'assurer du caractère approprié de tout projet de lettre de mission.

***

À l'attention du représentant approprié de la direction ou des responsables de la gouvernance de la société ABC[22].

[*L'objectif et l'étendue de l'audit*]

Vous[23] nous avez demandé de procéder à l'audit des états financiers de la société ABC, qui comprennent l'état de la situation financière au 31 décembre 20X1, ainsi que l'état du résultat global, l'état des variations des capitaux propres et le tableau des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, ainsi que les notes annexes, y compris le résumé des principales méthodes comptables. Nous avons le plaisir de vous confirmer par la présente notre acceptation et notre compréhension de cette mission d'audit.

Les objectifs de notre audit sont d'obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers pris dans leur ensemble sont exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs, et de délivrer un rapport de l'auditeur contenant notre opinion. L'assurance raisonnable correspond à un niveau élevé d'assurance, qui ne garantit toutefois pas qu'un audit réalisé conformément aux Normes internationales d'audit (ISA) permettra toujours de détecter toute anomalie significative qui pourrait exister. Les anomalies peuvent résulter de fraudes ou d'erreurs et elles sont considérées comme significatives lorsqu'il est raisonnable de s'attendre à ce que, individuellement ou collectivement, elles puissent influer sur les décisions économiques que les utilisateurs des états financiers prennent en se fondant sur ceux-ci.

---

22 La désignation des destinataires et les autres désignations dans la lettre sont celles qui sont appropriées par rapport aux circonstances de la mission, y compris le pays où elle est réalisée. Il est important que les désignations renvoient aux personnes appropriées (voir le paragraphe A22).

23 Lorsque les circonstances l'exigent, il convient de modifier les mentions « vous », « nous », « direction », « responsables de la gouvernance » et « auditeur » dans l'ensemble de la lettre.

[*Les responsabilités de l'auditeur*]

Nous effectuerons notre audit conformément aux normes ISA. Ces normes requièrent que nous nous conformions aux règles de déontologie. Dans le cadre d'un audit réalisé conformément aux normes ISA, nous exerçons notre jugement professionnel et faisons preuve d'esprit critique tout au long de l'audit. En outre :

- nous identifions et évaluons les risques que les états financiers comportent des anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs, concevons et mettons en œuvre des procédures d'audit en réponse à ces risques, et réunissons des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder notre opinion. Le risque de non-détection d'une anomalie significative résultant d'une fraude est plus élevé que celui d'une anomalie significative résultant d'une erreur, car la fraude peut impliquer la collusion, la falsification, les omissions volontaires, les fausses déclarations ou le contournement du contrôle interne ;
- nous acquérons une compréhension des éléments du contrôle interne pertinents pour l'audit afin de concevoir des procédures d'audit appropriées aux circonstances, et non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne de l'entité[24]. Toutefois, nous vous communiquerons par écrit les déficiences importantes du contrôle interne portant sur la préparation des états financiers que nous aurons relevées au cours de l'audit ;
- nous apprécions le caractère approprié des méthodes comptables retenues et le caractère raisonnable des estimations comptables faites par la direction, de même que des informations y afférentes fournies par cette dernière ;
- nous tirons une conclusion quant au caractère approprié de l'utilisation par la direction du principe comptable de continuité d'exploitation et, selon les éléments probants obtenus, quant à l'existence ou non d'une incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de la société à poursuivre son exploitation. Si nous concluons à l'existence d'une incertitude significative, nous sommes tenus d'attirer l'attention des lecteurs de notre rapport sur les informations fournies dans les états financiers au sujet de cette incertitude ou, si ces informations ne sont pas adéquates, d'exprimer une opinion modifiée. Nos conclusions s'appuient sur les éléments probants obtenus jusqu'à la date de notre rapport. Des événements ou situations futurs pourraient par ailleurs amener la société à cesser son exploitation ;
- nous évaluons la présentation d'ensemble, la structure et le contenu des états financiers, y compris les informations fournies dans les notes, et apprécions si les états financiers représentent les opérations et événements sous-jacents d'une manière propre à donner une image fidèle.

En raison des limites inhérentes à un audit, conjuguées aux limites inhérentes au contrôle interne, il existe un risque inévitable que des anomalies significatives ne soient pas détectées, même si l'audit est bien planifié et réalisé conformément aux normes ISA.

[*Les responsabilités de la direction et l'identification du référentiel d'information financière applicable (aux fins du présent exemple, on suppose que l'auditeur n'est pas d'avis que ces responsabilités sont prescrites en termes appropriés dans les textes légaux ou réglementaires ; c'est pourquoi les descriptions de l'alinéa 6 b) sont utilisées ici).*]

---

[24] Cette phrase sera modifiée au besoin dans les situations où l'auditeur a la responsabilité d'adjoindre une opinion sur l'efficacité du contrôle interne à son opinion sur les états financiers.

Nous réaliserons notre audit en partant du principe que [la direction et, le cas échéant, les responsables de la gouvernance[25]] [reconnaît / reconnaissent] et [comprend / comprennent] que les responsabilités suivantes [lui / leur] incombent :

a) la responsabilité de la préparation et de la présentation fidèle des états financiers conformément aux Normes internationales d'information financière (IFRS)[26] ;

b) la responsabilité du contrôle interne qu'[elle considère / ils considèrent] comme nécessaire pour permettre la préparation d'états financiers exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs ;

c) la responsabilité de nous fournir[27] :

   i) un accès à toutes les informations dont [elle a / ils ont] connaissance et qui sont pertinentes pour la préparation des états financiers, notamment les documents comptables, les pièces justificatives et d'autres éléments d'information ;

   ii) les informations additionnelles que nous pourrions [lui / leur] demander aux fins de notre audit ;

   iii) un accès sans restriction aux personnes, à l'intérieur de l'entité, auprès de qui il faut, selon nous, obtenir des éléments probants.

Dans le cadre de notre processus d'audit, nous demanderons [à la direction et, le cas échéant, aux responsables de la gouvernance] de nous confirmer par écrit certaines déclarations qui nous auront été faites dans le cadre de notre audit.

Nous espérons obtenir l'entière collaboration de votre personnel tout au long de notre audit.

[*Autres informations pertinentes*]

[*On traitera ici des questions telles que les honoraires, la facturation et les autres points particuliers, le cas échéant*.]

[*Rapport*]

[*Faire mention ici de la forme et du contenu prévus du rapport de l'auditeur, y compris, le cas échéant, de l'obligation de faire rapport sur les autres informations conformément à la norme ISA 720 (révisée)*.]

Nous pourrions toutefois devoir modifier la forme et le contenu de notre rapport par suite des résultats de nos travaux d'audit.

Veuillez signer et nous retourner la copie ci-jointe de cette lettre pour marquer votre accord sur les termes et conditions de notre mission d'audit des états financiers, y compris sur nos responsabilités respectives.

XYZ & cie

---

25 Utiliser l'appellation appropriée à la situation.

26 *Note du traducteur – La note de la version anglaise ne s'applique pas à la version française de la norme étant donné que l'expression « donnent […] une image fidèle » (ou « présentation fidèle ») a été utilisée pour traduire à la fois les expressions « fair presentation » et « give a true and fair view » qui, selon le paragraphe 25 de la version anglaise de la norme ISA 700 (révisée), sont considérées comme étant équivalentes.*

27 Voir le paragraphe A24 pour d'autres exemples de points relatifs aux responsabilités de la direction que l'auditeur peut inclure dans la lettre de mission.

Lu et approuvé au nom de la société ABC par

(signature)

…….

Nom et titre

Date

Annexe 2

(Réf. : par. A10)

Détermination du caractère acceptable ou non du référentiel d'information financière à usage général

Pays n'ayant pas d'organisme de normalisation autorisé ou reconnu ni de référentiel d'information financière prescrit par des textes légaux ou réglementaires

1. Comme il est expliqué au paragraphe A10 de la présente norme ISA, lorsqu'une entité est immatriculée ou exerce ses activités dans un pays où il n'y a pas d'organisme de normalisation autorisé ou reconnu ni de référentiel d'information financière prescrit par des textes légaux ou réglementaires, c'est la direction qui décide du référentiel d'information financière à appliquer. Dans ces pays, il est souvent d'usage de suivre les normes d'information financière établies par l'un des organismes décrits au paragraphe A8 de la présente norme ISA.

2. Par ailleurs, il peut y avoir des conventions comptables établies dans un pays particulier qui sont généralement reconnues comme constituant le référentiel d'information financière pour les états financiers à usage général préparés par certaines entités déterminées qui exercent leurs activités dans le pays. Lorsqu'un tel référentiel d'information financière est adopté, l'auditeur est tenu, en application de l'alinéa 6 a) de la présente norme ISA, de déterminer si les méthodes comptables prises dans leur ensemble peuvent être considérées comme un référentiel d'information financière acceptable aux fins de la préparation d'états financiers à usage général. Lorsque des méthodes comptables sont largement utilisées dans un pays particulier, il se peut que la profession comptable dans ce pays ait examiné l'acceptabilité du référentiel d'information financière pour le compte des auditeurs. Par ailleurs, l'auditeur peut procéder à cette détermination en examinant si les méthodes comptables présentent des caractéristiques normalement présentées par des référentiels d'information financière acceptables (voir le paragraphe 3 ci-dessous) ou en comparant les méthodes comptables aux exigences d'un référentiel d'information financière existant considéré comme acceptable (voir le paragraphe 4 ci-dessous).

3. Les référentiels d'information financière acceptables présentent normalement les caractéristiques suivantes, qui donnent lieu à la communication dans les états financiers d'informations qui sont utiles aux utilisateurs visés :

   a) Pertinence, c'est-à-dire que les informations fournies dans les états financiers sont pertinentes compte tenu de la nature de l'entité et de l'usage des états financiers. Par exemple, dans le cas d'une entreprise qui prépare des états financiers à usage général, la pertinence s'apprécie par rapport aux informations nécessaires pour répondre aux besoins d'information financière communs à un large éventail d'utilisateurs qui prennent des décisions économiques. Ces besoins sont généralement satisfaits par la présentation d'informations sur la situation financière, la performance financière et les flux de trésorerie de l'entreprise.

   b) Exhaustivité, c'est-à-dire que les opérations et événements, les soldes de comptes et les informations susceptibles d'avoir une incidence sur les conclusions qu'on peut tirer des états financiers sont tous communiqués.

   c) Fiabilité, c'est-à-dire que les informations fournies dans les états financiers :

i) lorsqu'il y a lieu, reflètent la substance économique des événements et des opérations et non seulement leur forme juridique ;

ii) sont évaluées, mesurées, présentées et communiquées de façon raisonnablement uniforme lorsqu'elles sont utilisées dans des circonstances similaires.

d) Neutralité, c'est-à-dire que le référentiel contribue à ce que les informations communiquées dans les états financiers soient exemptes de parti pris.

e) Intelligibilité, c'est-à-dire que les informations communiquées dans les états financiers sont claires et complètes et ne se prêtent pas à des interprétations nettement différentes.

4. Il se peut que l'auditeur décide de comparer les méthodes comptables aux exigences d'un référentiel d'information financière existant considéré comme acceptable. Par exemple, l'auditeur peut comparer les méthodes comptables aux normes IFRS. Dans le cas de l'audit d'une petite entité, l'auditeur peut décider de comparer les méthodes comptables à un référentiel d'information financière expressément conçu pour ces entités par un organisme de normalisation autorisé ou reconnu. Si, en effectuant une telle comparaison, l'auditeur relève des différences, il prend en considération, pour déterminer si les méthodes comptables adoptées aux fins de la préparation des états financiers constituent un référentiel d'information financière acceptable, les raisons à l'origine des différences et la possibilité que l'application des méthodes comptables ou la description du référentiel d'information financière fournie dans les états financiers rende les états financiers trompeurs.

5. Un regroupement de méthodes comptables conçu pour répondre à des préférences individuelles ne constitue pas un référentiel d'information financière acceptable pour la préparation d'états financiers à usage général. De même, un référentiel reposant sur le principe de conformité ne constitue pas un référentiel d'information financière acceptable, à moins qu'il ne soit généralement reconnu par les préparateurs et les utilisateurs dans le pays en cause.

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT 220

CONTRÔLE QUALITÉ D'UN AUDIT D'ÉTATS FINANCIERS

(En vigueur pour les audits d'états financiers des périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009.)

SOMMAIRE

Paragraphe

Introduction

Champ d'application de la présente norme ISA 1

Système de contrôle qualité et rôle des équipes de mission 2-4

Date d'entrée en vigueur 5

Objectif 6

Définitions 7

Exigences

Responsabilités d'encadrement pour la qualité des audits 8

Règles de déontologie pertinentes 9-11

Acceptation et maintien de relations clients et de missions d'audit 12-13

Affectation à l'équipe de mission 14

Réalisation de la mission 15-22

Suivi 23

Documentation 24-25

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Système de contrôle qualité et rôle des équipes de mission A1-A2

Responsabilités d'encadrement pour la qualité des audits A3

Règles de déontologie pertinentes A4-A7

Acceptation et maintien de relations clients et de missions d'audit A8-A10

Affectation à l'équipe de mission A11-A13

Réalisation de la mission A14-A33

Suivi A34-A36

Documentation A37

La Norme internationale d'audit (ISA) 220, *Contrôle qualité d'un audit d'états financiers*, 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 des responsabilités particulières de l'auditeur concernant les procédures de contrôle qualité applicables à un audit d'états financiers. Elle traite aussi, le cas échéant, des responsabilités du responsable du contrôle qualité de la mission. La présente norme ISA est à lire conjointement avec les règles de déontologie pertinentes.

Système de contrôle qualité et rôle des équipes de mission

2. La responsabilité des systèmes, politiques et procédures de contrôle qualité incombe au cabinet d'audit. Selon la norme ISQC 1, le cabinet a l'obligation de mettre en place et de maintenir un système de contrôle qualité afin d'obtenir l'assurance raisonnable que :

   a) le cabinet et ses membres se conforment aux normes professionnelles et aux exigences des textes légaux et réglementaires applicables ;

   b) les rapports délivrés par le cabinet ou les associés responsables de missions sont appropriés aux circonstances[1].

   La présente norme ISA repose sur le postulat que le cabinet est soumis aux exigences de la norme ISQC 1 ou à des exigences à tout le moins aussi rigoureuses. (Réf. : par. A1)

3. Dans le contexte du système de contrôle qualité du cabinet, il incombe aux équipes de mission de mettre en œuvre les procédures de contrôle qualité applicables à la mission d'audit concernée et de communiquer au cabinet les informations pertinentes permettant de rendre opérationnels les aspects du système de contrôle qualité du cabinet relatifs à l'indépendance.

4. Sauf indications contraires fournies par le cabinet ou d'autres parties, les équipes de mission sont en droit de s'appuyer sur le système de contrôle qualité du cabinet. (Réf. : par. A2)

Date d'entrée en vigueur

5. La présente norme ISA s'applique aux audits d'états financiers des périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009.

Objectif

6. L'objectif de l'auditeur est de mettre en œuvre, au niveau de la mission, les procédures de contrôle qualité de nature à lui fournir l'assurance raisonnable que :

   a) l'audit est conforme aux normes professionnelles et aux exigences des textes légaux et réglementaires applicables ;

   b) le rapport délivré par l'auditeur est approprié aux circonstances.

Définitions

7. Dans les normes ISA, on entend par :

   a) « associé responsable de la mission[2] », l'associé, ou une autre personne du cabinet, qui est responsable de la mission d'audit et de sa réalisation, ainsi que du rapport de l'auditeur

---

[1] Norme ISQC 1, *Contrôle qualité des cabinets réalisant des missions d'audit ou d'examen limité d'états financiers, ainsi que d'autres missions d'assurance et de services connexes*, paragraphe 11.

délivré au nom du cabinet, et qui, le cas échéant, a obtenu l'autorisation requise d'une instance professionnelle, légale ou réglementaire ;

b) « revue de contrôle qualité de la mission », un processus conçu pour évaluer de façon objective, au plus tard à la date du rapport de l'auditeur, les jugements importants portés par l'équipe de mission et les conclusions auxquelles elle est parvenue aux fins de la formulation du rapport de l'auditeur. Le processus de la revue de contrôle qualité de la mission vise les audits d'états financiers d'entités cotées, et, le cas échéant, les autres missions d'audit pour lesquelles le cabinet a déterminé qu'elle était nécessaire ;

c) « responsable du contrôle qualité de la mission », un associé, une autre personne du cabinet, une personne externe qualifiée ou une équipe composée de telles personnes, dont aucune ne fait partie de l'équipe de mission, ayant l'expérience et l'autorité suffisantes et appropriées pour évaluer de façon objective les jugements importants portés par l'équipe de mission et les conclusions auxquelles elle est parvenue aux fins de la formulation du rapport de l'auditeur ;

d) « équipe de mission », tous les associés et le personnel professionnel réalisant une mission, ainsi que toute personne dont le cabinet ou un cabinet membre du réseau a retenu les services et qui met en œuvre des procédures d'audit au cours de la mission. Un expert externe choisi par l'auditeur et dont les services ont été retenus par le cabinet ou un cabinet membre du réseau est exclu de cette définition[3]. Sont également exclues de l'« équipe de mission » les personnes appartenant à la fonction d'audit interne du client qui fournissent une assistance directe dans le cadre d'une mission d'audit lorsque l'auditeur externe se conforme aux exigences de la norme ISA 610 (révisée en 2013)[4] ;

e) « cabinet », un professionnel exerçant à titre individuel, une société de personnes ou une société de capitaux ou une autre entité regroupant des professionnels comptables ;

f) « inspection », pour les missions d'audit achevées, les procédures visant à fournir la preuve du respect, par les équipes de mission, des politiques et procédures de contrôle qualité du cabinet ;

g) « entité cotée », une entité dont les actions, les parts ou les titres de créance sont cotés ou inscrits à la cote officielle d'une bourse de valeurs reconnue, ou négociés suivant les règles d'une bourse de valeurs reconnue ou d'un autre organisme équivalent ;

h) « suivi », un processus comportant la surveillance et l'évaluation en continu du système de contrôle qualité du cabinet, et comprenant une inspection périodique portant sur un échantillon de missions achevées, destiné à fournir au cabinet l'assurance raisonnable que son système de contrôle qualité fonctionne efficacement ;

i) « cabinet membre du réseau », un cabinet ou une entité appartenant à un réseau donné ;

---

[2] Les termes « associé responsable de la mission », « associé » et « cabinet » doivent être interprétés comme s'entendant des termes équivalents dans le secteur public lorsque le contexte s'y prête.

[3] La norme ISA 620, *Utilisation par l'auditeur des travaux d'un expert de son choix*, définit le terme « expert choisi par l'auditeur » à l'alinéa 6 a).

[4] La norme ISA 610 (révisée en 2013), *Utilisation des travaux des auditeurs internes*, établit des limites à l'utilisation de l'assistance directe. Elle indique également que des textes légaux ou réglementaires peuvent interdire à l'auditeur externe d'obtenir une assistance directe des auditeurs internes. Par conséquent, le recours à l'assistance directe se limite aux situations où cela est permis.

j) « réseau », une vaste organisation qui, à la fois :

i) poursuit un objectif de coopération,

ii) a clairement pour but le partage des profits ou des coûts, ou se caractérise par une unicité de propriété, de contrôle ou de gestion, des politiques et procédures de contrôle qualité communes, une stratégie d'entreprise commune, l'utilisation d'une marque unique ou le partage d'une part considérable des ressources professionnelles ;

k) « associé », toute personne ayant autorité pour engager le cabinet en ce qui concerne la réalisation d'une mission de services professionnels ;

l) « membres du cabinet », les associés et le personnel professionnel ;

m) « normes professionnelles », les Normes internationales d'audit (ISA) et les règles de déontologie pertinentes ;

n) « règles de déontologie pertinentes », les règles de déontologie auxquelles l'équipe de mission et le responsable du contrôle qualité de la mission sont soumis, qui comprennent habituellement, d'une part, les éléments relatifs à un audit d'états financiers des Parties A et B de l'*International Code of Ethics for Professional Accountants (including International Independence Standards)* du Conseil des normes internationales de déontologie comptable (le Code de l'IESBA) et, d'autre part, les exigences plus strictes propres à chaque pays ;

o) « personnel professionnel », les professionnels, autres que les associés, y compris les experts employés par le cabinet ;

p) « personne externe qualifiée », une personne extérieure au cabinet ayant la compétence et les capacités nécessaires pour agir en tant qu'associé responsable d'une mission, par exemple un associé d'un autre cabinet, ou un employé (possédant l'expérience requise) soit d'un organisme professionnel comptable dont les membres peuvent réaliser des missions d'audit d'informations financières historiques, soit d'une organisation qui fournit des services de contrôle qualité pertinents.

Exigences

Responsabilités d'encadrement pour la qualité des audits

8. L'associé responsable de la mission doit assumer la responsabilité de la qualité globale de la mission d'audit qui lui est attribuée. (Réf. : par. A3)

Règles de déontologie pertinentes

9. Tout au long de l'audit, l'associé responsable de la mission doit demeurer attentif, en ayant recours à l'observation et à des demandes d'informations aussi souvent qu'il est nécessaire, aux signes de manquement, par les membres de l'équipe de mission, aux règles de déontologie pertinentes. (Réf. : par. A4 et A5)

10. Si l'associé responsable de la mission prend connaissance, par les systèmes de contrôle qualité du cabinet ou autrement, de faits indiquant que des membres de l'équipe de mission ont manqué aux règles de déontologie pertinentes, il doit, en concertation avec d'autres personnes au sein du cabinet, déterminer les mesures appropriées à prendre. (Réf. : par. A5)

Indépendance

11. L'associé responsable de la mission doit tirer une conclusion quant au respect des règles d'indépendance qui s'appliquent à la mission d'audit. Pour parvenir à cette conclusion, il doit : (Réf. : par. A5)

    a) obtenir du cabinet et, le cas échéant, d'autres cabinets membres du réseau, les informations pertinentes lui permettant d'identifier et d'évaluer les situations et les relations constituant des menaces à l'indépendance ;

    b) évaluer les informations relatives aux manquements identifiés, le cas échéant, aux politiques et procédures du cabinet en matière d'indépendance afin de déterminer s'ils constituent une menace à l'indépendance dans le contexte de la mission d'audit ;

    c) prendre des mesures appropriées pour éliminer ces menaces ou les ramener à un niveau acceptable par la mise en place de sauvegardes ou, lorsqu'il le considère comme approprié et que c'est possible selon les textes légaux ou réglementaires applicables, démissionner. En cas d'impossibilité de résoudre le problème, l'associé responsable de la mission doit en informer sans délai le cabinet afin que des mesures appropriées soient prises. (Réf. : par. A6 et A7)

Acceptation et maintien de relations clients et de missions d'audit

12. L'associé responsable de la mission doit s'assurer que les procédures appropriées concernant l'acceptation et le maintien de relations clients et de missions d'audit ont été suivies, et que les conclusions auxquelles elles ont abouti sont appropriées. (Réf. : par. A8 à A10)

13. Lorsque l'associé responsable de la mission prend connaissance d'une information qui aurait conduit le cabinet à refuser la mission d'audit si cette information avait été connue plus tôt, il doit la communiquer sans délai au cabinet afin que ce dernier et lui-même puissent prendre les mesures nécessaires. (Réf. : par. A10)

Affectation à l'équipe de mission

14. L'associé responsable de la mission doit s'assurer que l'équipe de mission, ainsi que les experts choisis par l'auditeur qui n'en font pas partie, possèdent collectivement la compétence et les capacités qui sont nécessaires pour :

    a) réaliser la mission d'audit conformément aux normes professionnelles et aux exigences des textes légaux et réglementaires applicables ;

    b) permettre la délivrance d'un rapport d'audit approprié aux circonstances. (Réf. : par. A11 à A13)

Réalisation de la mission

Direction, supervision et réalisation

15. L'associé responsable de la mission doit assumer la responsabilité :

    a) de la direction, de la supervision et de la réalisation de la mission d'audit dans le respect des normes professionnelles et des exigences des textes légaux et réglementaires applicables ; (Réf. : par. A14 à A16 et A21)

    b) du caractère approprié du rapport d'audit délivré, compte tenu des circonstances.

Revues

16. L'associé responsable de la mission doit assumer la responsabilité de veiller à ce que les revues soient effectuées conformément aux politiques et procédures de revue du cabinet. (Réf. : par. A17, A18 et A21)

17. Au plus tard à la date du rapport de l'auditeur, l'associé responsable de la mission doit s'assurer, au moyen d'une revue de la documentation de l'audit et d'entretiens avec l'équipe de mission, que des éléments probants suffisants et appropriés ont été obtenus pour fonder les conclusions tirées des travaux et permettre la délivrance du rapport de l'auditeur. (Réf. : par. A19 à A21)

Consultation

18. L'associé responsable de la mission doit :

    a) assumer la responsabilité de veiller à ce que l'équipe de mission procède aux consultations appropriées sur les questions complexes ou controversées ;

    b) s'assurer que les membres de l'équipe de mission ont procédé aux consultations appropriées tout au long de la mission, au sein de l'équipe et auprès d'autres personnes à un niveau approprié au sein ou à l'extérieur du cabinet ;

    c) s'assurer que la nature et l'étendue des consultations, ainsi que les conclusions qui en ont résulté, ont été confirmées par les personnes consultées ;

    d) déterminer que les conclusions tirées des consultations ont été mises en œuvre. (Réf. : par. A22 et A23)

Revue de contrôle qualité d'une mission

19. Pour les audits d'états financiers d'entités cotées, et pour les autres missions d'audit pour lesquelles le cabinet a déterminé qu'une revue de contrôle qualité est requise, le cas échéant, l'associé responsable de la mission doit :

    a) s'assurer qu'un responsable du contrôle qualité de la mission a été désigné ;

    b) s'entretenir avec le responsable du contrôle qualité de la mission des questions importantes relevées au cours de la mission d'audit, y compris celles identifiées lors de la revue de contrôle qualité ;

    c) s'assurer que la date du rapport de l'auditeur n'est pas antérieure à l'achèvement de la revue de contrôle qualité de la mission. (Réf. : par. A24 à A26)

20. Le responsable du contrôle qualité de la mission doit procéder à une évaluation objective des jugements importants portés par l'équipe de mission et des conclusions tirées aux fins de la formulation du rapport de l'auditeur. Cette évaluation doit comporter :

    a) des entretiens sur les questions importantes avec l'associé responsable de la mission ;

    b) une revue des états financiers ainsi que du projet de rapport de l'auditeur ;

    c) une revue d'extraits sélectionnés de la documentation de l'audit relatifs aux jugements importants portés par l'équipe de mission et aux conclusions auxquelles elle est parvenue ;

    d) une évaluation des conclusions tirées aux fins de la formulation du rapport de l'auditeur et une appréciation du caractère approprié du projet de rapport de l'auditeur. (Réf. : par. A27 à A29 et A31 à A33)

21. Pour les audits d'états financiers d'entités cotées, le responsable du contrôle qualité de la mission qui effectue une revue de contrôle qualité de la mission doit en outre prendre en considération les aspects suivants :

a) l'évaluation que l'équipe de mission a faite de l'indépendance du cabinet par rapport à la mission ;

b) la tenue de consultations appropriées sur des questions ayant donné lieu à des divergences d'opinions ou sur d'autres questions complexes ou controversées, et les conclusions tirées de ces consultations ;

c) si la documentation de l'audit sélectionnée pour la revue rend compte des travaux effectués par rapport aux jugements importants et étaye les conclusions dégagées. (Réf. : par. A30 à A33)

Divergences d'opinions

22. Lorsque des divergences d'opinions apparaissent au sein de l'équipe de mission, avec les personnes consultées ou, le cas échéant, entre l'associé responsable de la mission et le responsable du contrôle qualité de celle-ci, l'équipe de mission doit suivre les politiques et procédures établies par le cabinet pour le traitement et la résolution de ces divergences.

Suivi

23. Un système efficace de contrôle qualité comporte un processus de suivi destiné à fournir au cabinet l'assurance raisonnable que ses politiques et procédures liées au système de contrôle qualité sont pertinentes et adéquates, et qu'elles fonctionnent efficacement. L'associé responsable de la mission doit examiner les résultats du processus de suivi du cabinet dont fait état l'information la plus récente diffusée au sein de celui-ci, ou, le cas échéant, par d'autres cabinets membres du réseau, et se demander si les déficiences mentionnées dans cette information peuvent affecter la mission d'audit. (Réf. : par. A34 à A36)

Documentation

24. L'auditeur doit consigner dans la documentation de l'audit[5] :

a) les problèmes relevés relativement au respect des règles de déontologie pertinentes, et la façon dont ils ont été résolus ;

b) les conclusions quant au respect des règles d'indépendance qui s'appliquent à la mission d'audit, et les entretiens pertinents tenus avec le cabinet, le cas échéant, qui viennent à l'appui de ces conclusions ;

c) les conclusions tirées au sujet de l'acceptation et du maintien de la relation client et de la mission d'audit ;

d) la nature et l'étendue des consultations effectuées tout au long de la mission d'audit, et les conclusions qui en ont résulté. (Réf. : par. A37)

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

25. Le responsable du contrôle qualité de la mission doit consigner, dans la documentation de la mission d'audit ayant fait l'objet de la revue :

a) que les procédures prévues par les politiques du cabinet concernant la revue de contrôle qualité d'une mission ont été mises en œuvre ;

b) que la revue de contrôle qualité de la mission a été achevée au plus tard à la date du rapport de l'auditeur ;

c) que le responsable de la revue n'a pas eu connaissance de questions non résolues qui l'auraient amené à croire que les jugements importants portés par l'équipe de mission et les conclusions auxquelles elle est parvenue n'étaient pas appropriés.

***

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Système de contrôle qualité et rôle des équipes de mission (Réf. : par. 2)

A1. La norme ISQC 1, ou des exigences à tout le moins aussi rigoureuses, traite de la responsabilité qui incombe au cabinet de mettre en place et de maintenir son système de contrôle qualité pour les missions d'audit. Ce système comporte des politiques et procédures couvrant chacun des éléments suivants :

- responsabilités d'encadrement pour la qualité au sein du cabinet ;
- règles de déontologie pertinentes ;
- acceptation et maintien de relations clients et de missions spécifiques ;
- ressources humaines ;
- réalisation des missions ;
- suivi.

Les exigences qui traitent de la responsabilité qui incombe au cabinet de mettre en place et de maintenir un système de contrôle qualité sont à tout le moins aussi rigoureuses que la norme ISQC 1 lorsqu'elles traitent de chacun des éléments indiqués dans le présent paragraphe et qu'elles imposent au cabinet des obligations permettant d'atteindre les buts visés par les exigences énoncées dans la norme ISQC 1.

Appui sur le système de contrôle qualité du cabinet (Réf. : par. 4)

A2. Sauf indications contraires fournies par le cabinet ou d'autres parties, l'équipe de mission peut s'appuyer sur le système de contrôle qualité du cabinet en ce qui concerne, par exemple :

- la compétence des membres du cabinet, grâce aux procédures de recrutement et de formation ;
- l'indépendance, grâce aux informations pertinentes centralisées et mises à disposition par le cabinet ;
- la poursuite d'une relation client, grâce aux procédures d'acceptation et de maintien des relations clients ;
- le respect des exigences des textes légaux et réglementaires applicables, grâce au processus de suivi.

Responsabilités d'encadrement pour la qualité des audits (Réf. : par. 8)

A3. Par ses actions et la communication de messages appropriés aux autres membres de l'équipe de mission, l'associé responsable de la mission qui assume la responsabilité de la qualité globale de la mission d'audit qui lui est attribuée fait ressortir :

a) l'importance, pour la qualité de l'audit :

i) du respect des normes professionnelles et des exigences des textes légaux et réglementaires applicables lors de la réalisation de la mission,

ii) de la conformité aux politiques et procédures applicables de contrôle qualité du cabinet,

iii) de la délivrance de rapports d'audit qui sont appropriés aux circonstances,

iv) de la capacité de l'équipe de mission de faire part de ses préoccupations sans crainte de représailles ;

b) le fait que la qualité est essentielle à la réalisation de missions d'audit.

Règles de déontologie pertinentes

Respect des règles de déontologie pertinentes (Réf. : par. 9)

A4. Le Code de l'IESBA établit les principes fondamentaux de l'éthique professionnelle, qui comprennent :

a) intégrité ;

b) objectivité ;

c) compétence professionnelle et diligence ;

d) confidentialité ;

e) comportement professionnel.

Définition des termes « cabinet », « réseau » et « cabinet membre du réseau » (Réf. : par. 9 à 11)

A5. Les définitions des termes « cabinet », « réseau » et « cabinet membre du réseau » énoncées dans les règles de déontologie pertinentes peuvent être différentes de celles de la présente norme ISA. Par exemple, le Code de l'IESBA définit le cabinet comme suit :

a) un professionnel comptable exerçant à titre individuel ou une société de personnes ou société de capitaux regroupant des professionnels comptables ;

b) une entité qui contrôle de telles parties par un lien de propriété, de gestion ou autrement ;

c) une entité contrôlée par de telles parties par un lien de propriété, de gestion ou autrement.

Le Code de l'IESBA fournit en outre des explications concernant les termes « réseau » et « cabinet membre du réseau ».

Dans l'optique de la conformité aux exigences énoncées aux paragraphes 9 à 11, les définitions utilisées dans les règles de déontologie pertinentes s'appliquent dans la mesure nécessaire pour l'interprétation de ces règles de déontologie.

Menaces à l'indépendance (Réf. : alinéa 11 c))

A6. L'associé responsable de la mission peut identifier, relativement à la mission d'audit, des menaces à l'indépendance que des sauvegardes ne peuvent peut-être pas éliminer ou ramener à un niveau acceptable. Dans ce cas, comme l'exige l'alinéa 11 c), il en informe la ou les personnes compétentes au sein du cabinet pour déterminer les mesures appropriées à prendre, qui peuvent aller jusqu'à renoncer à l'activité ou aux intérêts qui constituent la menace, ou encore à démissionner lorsque c'est possible selon les textes légaux ou réglementaires applicables.

Considérations propres aux entités du secteur public

A7. Certaines mesures législatives peuvent fournir des sauvegardes pour l'indépendance des auditeurs du secteur public. Cependant, ces auditeurs, ou les cabinets qui réalisent des audits dans le secteur public au nom de l'auditeur nommé par voie législative, peuvent, selon les termes et conditions du mandat dans le pays donné, avoir à adapter leur approche afin de favoriser le respect, dans son esprit, du paragraphe 11. Cela peut inclure, lorsque le mandat de l'auditeur du secteur public ne lui permet pas de démissionner, la révélation dans un rapport public des circonstances qui sont survenues et qui, dans le contexte du secteur privé, auraient conduit l'auditeur à démissionner.

Acceptation et maintien de relations clients et de missions d'audit (Réf. : par. 12)

A8. La norme ISQC 1 impose au cabinet d'obtenir les informations qu'il considère comme nécessaires dans les circonstances avant d'accepter une mission pour un nouveau client, lorsqu'il décide du maintien ou non d'une mission et lorsqu'il envisage d'accepter une nouvelle mission pour un client existant[6]. Des informations concernant entre autres les points ci-dessous aident l'associé responsable de la mission à déterminer si les conclusions tirées au sujet de l'acceptation et du maintien de la relation client et de la mission d'audit sont valables :

- l'intégrité des principaux propriétaires, des dirigeants clés et des responsables de la gouvernance de l'entité ;
- le point de savoir si l'équipe de mission est compétente pour réaliser la mission d'audit et si elle en a les capacités nécessaires, y compris le temps et les ressources ;
- le fait que le cabinet et l'équipe de mission puissent se conformer aux règles de déontologie pertinentes ;
- les questions importantes relevées lors de la mission d'audit en cours ou de la précédente, et leurs implications pour le maintien de la relation.

A9. Avant d'accepter la mission, l'auditeur peut être tenu, en vertu des textes légaux ou réglementaires ou des règles de déontologie pertinentes[7], de demander au prédécesseur de lui fournir des informations connues concernant des faits ou des circonstances dont, selon le jugement du prédécesseur, l'auditeur doit être au courant avant de prendre sa décision. Dans certaines circonstances, le prédécesseur peut être tenu de fournir à l'auditeur successeur pressenti, si ce dernier en fait la demande, des informations concernant les cas identifiés ou suspectés de non-conformité aux textes légaux et réglementaires. Par exemple, lorsque le prédécesseur a démissionné par suite de cas identifiés ou suspectés de non-conformité aux textes légaux et réglementaires, le Code de l'IESBA exige que le prédécesseur fournisse à

[6] Norme ISQC 1, alinéa 27 a).

[7] Voir, par exemple, le paragraphe R320.8 du Code de l'IESBA.

l'auditeur successeur pressenti, si ce dernier en fait la demande, tous les faits et autres informations concernant les cas de non-conformité dont, à son avis, l'auditeur successeur pressenti doit être au courant avant de prendre la décision d'accepter ou non la mission d'audit[8].

Considérations propres aux entités du secteur public (Réf. : par. 12 et 13)

A10. Dans le secteur public, il se peut que les auditeurs soient nommés conformément à une procédure légale. Il est donc possible que certaines des exigences et considérations relatives à l'acceptation et au maintien de relations clients et de missions d'audit énoncées aux paragraphes 12, 13 et A8 ne soient pas pertinentes dans ce contexte. Les informations recueillies au moyen du processus décrit peuvent néanmoins aider l'auditeur du secteur public à évaluer les risques et à s'acquitter de ses obligations en matière de rapport.

Affectation à l'équipe de mission (Réf. : par. 14)

A11. Fait partie de l'équipe de mission, le cas échéant, une personne dont le cabinet a retenu les services ou qui est employée par celui-ci, et qui, mettant à contribution son expertise dans un domaine spécialisé de la comptabilité ou de l'audit, met en œuvre des procédures d'audit dans le cadre de la mission. Cependant, une personne possédant une telle expertise n'est pas membre de l'équipe de mission si sa participation à la mission se limite à un rôle de consultation. Les paragraphes 18, A22 et A23 traitent des consultations.

A12. Pour évaluer si l'équipe de mission dispose collectivement de la compétence et des capacités appropriées attendues d'elle, l'associé responsable de la mission peut notamment se demander si l'équipe de mission répond aux critères suivants :

- compréhension et expérience pratique de missions d'audit de nature et de complexité semblables à la mission concernée, acquises par une formation appropriée et la participation à de telles missions ;
- compréhension des normes professionnelles et des exigences des textes légaux et réglementaires applicables ;
- expertise technique, y compris une expertise des technologies de l'information pertinentes et de domaines spécialisés de la comptabilité et de l'audit ;
- connaissance des secteurs dans lesquels le client exerce ses activités ;
- capacité d'exercer un jugement professionnel ;
- compréhension des politiques et procédures de contrôle qualité du cabinet.

Considérations propres aux entités du secteur public

A13. Dans le secteur public, la compétence appropriée peut englober d'autres aptitudes qui sont nécessaires pour s'acquitter du mandat d'audit propre à un pays en particulier. Il peut s'agir notamment de la compréhension des modalités selon lesquelles il faut faire rapport, y compris au corps législatif ou à un autre organe de gouvernance ou encore au public en général. Dans le secteur public, l'étendue de l'audit peut être plus vaste et comprendre entre autres des aspects d'un audit de performance ou une évaluation exhaustive de la conformité aux textes légaux ou réglementaires ou autres textes émanant d'une autorité, ainsi que la prévention et la détection des fraudes et de la corruption.

[8] Voir, par exemple, les paragraphes R360.22 et R360.23 du Code de l'IESBA.

Réalisation de la mission

Direction, supervision et réalisation (Réf. : alinéa 15 a))

A14. Diriger l'équipe de mission implique notamment d'informer les membres de l'équipe sur des points tels que les suivants :

- leurs responsabilités, y compris la nécessité de se conformer aux règles de déontologie pertinentes, et de faire preuve d'esprit critique tout au long de la planification et de la réalisation de l'audit comme l'exige la norme ISA 200[9] ;
- les responsabilités respectives de chaque associé, lorsque plusieurs associés interviennent dans la réalisation d'une mission d'audit ;
- les objectifs des travaux à réaliser ;
- la nature des activités de l'entité ;
- les questions liées aux risques ;
- les problèmes pouvant survenir ;
- la stratégie détaillée retenue pour la réalisation de la mission.

Les entretiens entre les membres de l'équipe de mission permettent aux moins expérimentés d'entre eux de poser des questions aux plus expérimentés, ce qui favorise une bonne communication au sein de l'équipe.

A15. Un travail d'équipe et une formation appropriés aident les membres les moins expérimentés de l'équipe de mission à comprendre clairement les objectifs des travaux qui leur sont confiés.

A16. La supervision consiste notamment :

- à suivre l'avancement de la mission d'audit ;
- à prendre en considération la compétence et les capacités des divers membres de l'équipe de mission, et notamment voir si le temps qui leur est imparti est suffisant pour effectuer les travaux, s'ils comprennent les instructions qui leur ont été données et si les travaux sont exécutés selon la stratégie définie pour la mission d'audit ;
- à examiner les questions importantes apparues au cours de la mission d'audit, à évaluer leur importance et à modifier en conséquence la stratégie définie pour la mission ;
- à identifier les points devant faire l'objet, au cours de la mission d'audit, d'une consultation ou d'un examen par des membres plus expérimentés de l'équipe de mission.

Revues

Responsabilités en matière de revue (Réf. : par. 16)

A17. Selon la norme ISQC 1, les politiques et procédures du cabinet visant les responsabilités en matière de revue doivent reposer sur le principe que les travaux des membres moins expérimentés de l'équipe de mission sont revus par des membres plus expérimentés de l'équipe[10].

---

[9] Norme ISA 200, *Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et réalisation d'un audit conforme aux Normes internationales d'audit*, paragraphe 15.

[10] Norme ISQC 1, paragraphe 33.

A18. La revue consiste notamment à examiner :

- si les travaux ont été réalisés conformément aux normes professionnelles et aux exigences des textes légaux et réglementaires applicables ;
- si les questions importantes ont été relevées pour un examen plus approfondi ;
- si des consultations appropriées ont eu lieu et si les conclusions qui en ont été tirées ont été consignées dans la documentation de l'audit et mises en œuvre ;
- s'il faut revoir la nature, le calendrier et l'étendue des travaux effectués ;
- si les travaux effectués permettent d'étayer les conclusions dégagées et sont consignés dans la documentation de l'audit de façon appropriée ;
- si les éléments probants obtenus sont suffisants et appropriés pour étayer le rapport d'audit ;
- si les objectifs visés par les procédures mises en œuvre au cours de la mission ont été atteints.

Revue des travaux effectués faite par l'associé responsable de la mission (Réf. : par. 17)

A19. La revue des aspects ci-dessous par l'associé responsable de la mission, en temps opportun à des stades appropriés au cours de la mission, permet la résolution des questions importantes dans un délai approprié, au plus tard à la date du rapport de l'auditeur, à la satisfaction de l'associé responsable de la mission :

- les aspects critiques faisant appel au jugement, en particulier ceux qui ont trait aux questions complexes ou controversées apparues tout au long de la mission ;
- les risques importants ;
- les autres aspects que l'associé responsable de la mission considère comme importants.

L'associé responsable de la mission n'est pas tenu de passer toute la documentation de l'audit en revue, mais il peut le faire. Toutefois, comme l'exige la norme ISA 230, il consigne dans la documentation l'étendue et la date des revues[11].

A20. Lorsqu'un associé prend la relève de l'associé responsable d'une mission d'audit en cours, il peut appliquer les procédures de revue décrites au paragraphe A18 pour revoir les travaux effectués jusqu'à la date du transfert de responsabilités afin d'assumer les responsabilités d'associé responsable de la mission.

Considérations pertinentes dans le cas où l'équipe de mission s'appuie sur un membre possédant une expertise dans un domaine spécialisé de la comptabilité ou de l'audit (Réf. : par. 15 à 17)

A21. Lorsque l'équipe de mission s'appuie sur un membre possédant une expertise dans un domaine spécialisé de la comptabilité ou de l'audit, la direction, la supervision et la revue de ses travaux peuvent comporter des aspects tels que les suivants :

- s'entendre avec ce membre sur la nature, l'étendue et les objectifs de ses travaux, de même que sur les rôles respectifs de celui-ci et des autres membres de l'équipe de mission et sur la nature, le calendrier et l'étendue des communications entre eux ;

[11] Norme ISA 230, alinéa 9 c).

- évaluer le caractère adéquat des travaux de ce membre, y compris la pertinence et le caractère raisonnable de ses constatations ou conclusions et leur cohérence avec les autres éléments probants.

Consultation (Réf. : par. 18)

A22. La consultation sur des questions importantes d'ordre technique, déontologique ou autre au sein du cabinet ou, lorsqu'il y a lieu, à l'extérieur du cabinet, peut être efficace dans la mesure où les personnes consultées :

- sont informées de tous les faits pertinents pouvant leur permettre de donner un avis éclairé ;
- possèdent les connaissances, l'autorité et l'expérience requises.

A23. Il peut être opportun que l'équipe de mission ait recours à des consultations externes lorsque, par exemple, le cabinet ne dispose pas en interne des ressources requises. Elle peut faire appel aux services de conseil fournis par d'autres cabinets, des instances professionnelles ou des autorités de réglementation, ou encore des organisations commerciales qui fournissent des services de contrôle qualité pertinents.

Revue de contrôle qualité d'une mission

Achèvement de la revue de contrôle qualité de la mission avant la date du rapport de l'auditeur (Réf. : alinéa 19 c))

A24. La norme ISA 700 (révisée) exige que le rapport de l'auditeur porte une date qui n'est pas antérieure à la date à laquelle il a obtenu les éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder son opinion sur les états financiers[12]. Dans le cas d'un audit d'états financiers d'une entité cotée, ou lorsqu'une mission satisfait aux critères justifiant une revue de contrôle qualité, une telle revue aide l'auditeur à déterminer si des éléments probants suffisants et appropriés ont été obtenus.

A25. Le fait d'effectuer en temps opportun la revue de contrôle qualité de la mission à des stades appropriés au cours de la mission permet la résolution rapide des questions importantes, au plus tard à la date du rapport de l'auditeur, à la satisfaction du responsable du contrôle qualité de la mission.

A26. La revue de contrôle qualité de la mission est achevée lorsque le responsable du contrôle qualité de la mission a satisfait aux exigences des paragraphes 20 et 21 et, le cas échéant, s'est conformé au paragraphe 22. La documentation de la revue de contrôle qualité de la mission peut être achevée après la date du rapport dans le cadre de la constitution du dossier d'audit définitif. La norme ISA 230 définit des exigences et fournit des indications à cet égard[13].

Nature, calendrier et étendue de la revue de contrôle qualité de la mission (Réf. : par. 20)

A26. En restant attentif à l'évolution des circonstances, l'associé responsable de la mission est en mesure d'identifier les situations où une revue de contrôle qualité de la mission s'impose même si, au début de la mission, une telle revue n'était pas considérée comme nécessaire.

A28. L'étendue de la revue de contrôle qualité de la mission peut être fonction, entre autres, de la complexité de la mission d'audit, du fait que l'entité soit cotée ou non, et du risque que le rapport

---

[12] Norme ISA 700 (révisée), *Opinion et rapport sur des états financiers*, paragraphe 49.

[13] Norme ISA 230, paragraphes 14 à 16.

de l'auditeur ne soit pas approprié aux circonstances. La revue de contrôle qualité de la mission ne réduit en rien les responsabilités de l'associé responsable de la mission à l'égard de la mission d'audit et de sa réalisation.

A29. Lorsque la norme ISA 701[14] s'applique, les conclusions tirées par l'équipe de mission aux fins de la formulation du rapport de l'auditeur comprennent les suivantes :

- les questions clés de l'audit à inclure dans le rapport de l'auditeur ;
- le cas échéant, les questions clés de l'audit qui ne seront pas communiquées dans le rapport de l'auditeur, conformément au paragraphe 14 de la norme ISA 701 ;
- le cas échéant, selon les faits et circonstances de l'entité et de l'audit, le fait qu'il n'y a aucune question clé de l'audit à communiquer dans le rapport de l'auditeur.

Par ailleurs, la revue du projet de rapport de l'auditeur dont il est question à l'alinéa 20 b) comprend la prise en compte du libellé qu'il est proposé d'employer dans la section « Questions clés de l'audit ».

Revue de contrôle qualité de la mission relative à une entité cotée (Réf. : par. 21)

A30. Au nombre des autres points pertinents pour l'appréciation des jugements importants portés par l'équipe de mission susceptibles d'être pris en considération lors de la revue de contrôle qualité dans le cas d'une entité cotée, il y a :

- les risques importants identifiés au cours de la mission conformément à la norme ISA 315 (révisée)[15], et les réponses à l'évaluation de ces risques conformément à la norme ISA 330[16], notamment l'évaluation des risques de fraude faite par l'équipe de mission et les réponses à cette évaluation, conformément à la norme ISA 240[17] ;
- les jugements portés, particulièrement en ce qui concerne les seuils de signification et les risques importants ;
- l'importance des anomalies, corrigées ou non, détectées au cours de l'audit, et la façon dont elles ont été traitées ;
- les questions à communiquer à la direction et aux responsables de la gouvernance et, le cas échéant, à des tiers tels que des autorités de réglementation.

Selon les circonstances, ces autres points peuvent aussi être pertinents pour la revue de contrôle qualité des missions d'audit d'états financiers d'autres entités.

Considérations propres aux petites entités (Réf. : par. 20 et 21)

A31. La revue de contrôle qualité de la mission est requise non seulement pour les audits d'états financiers d'entités cotées, mais aussi dans le cas des missions d'audit qui répondent aux critères établis par le cabinet pour déterminer les missions qui feront l'objet d'une revue de contrôle qualité. Il peut arriver dans certains cas qu'aucune des missions d'audit du cabinet ne réponde à ces critères.

---

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

[15] 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*.

[16] Norme ISA 330, *Réponses de l'auditeur à l'évaluation des risques*.

[17] Norme ISA 240, *Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers*.

Considérations propres aux entités du secteur public (Réf. : par. 20 et 21)

A32. Dans le secteur public, un auditeur nommé par voie législative (par exemple un auditeur général ou une autre personne qualifiée nommée pour le compte de l'auditeur général) peut agir dans un rôle équivalent à celui d'associé responsable de mission ayant la responsabilité globale des audits du secteur public. Dans ce cas, lorsqu'il y a lieu, le choix du responsable du contrôle qualité de la mission tient compte de la nécessité qu'il soit indépendant de l'entité faisant l'objet de l'audit et de sa capacité de faire une évaluation objective.

A33. Dans le secteur public, les entités cotées évoquées dans les paragraphes 21 et A30 sont rares. D'autres entités du secteur public peuvent toutefois être importantes en raison de leur taille, de leur complexité ou de certains aspects d'intérêt public, et compter de ce fait un large éventail de parties prenantes. Les sociétés d'État et les services publics en sont des exemples. En outre, l'évolution constante du secteur public peut donner naissance à de nouveaux types d'entités importantes. Il n'existe pas de critères objectifs définitifs sur la base desquels l'importance peut être déterminée. Néanmoins, les auditeurs du secteur public évaluent quelles entités ont une importance suffisante pour justifier une revue de contrôle qualité de la mission.

Suivi (Réf. : par. 23)

A34. La norme ISQC 1 exige que le cabinet établisse un processus de suivi destiné à lui fournir l'assurance raisonnable que les politiques et procédures liées au système de contrôle qualité sont pertinentes et adéquates, et qu'elles fonctionnent efficacement[18].

A35. Lorsqu'il considère les déficiences susceptibles d'affecter la mission d'audit, l'associé responsable de la mission peut tenir compte des mesures qui ont été prises par le cabinet pour remédier à la situation et qu'il tient pour suffisantes dans le contexte de l'audit.

A36. Une déficience relevée dans le système de contrôle qualité du cabinet n'indique pas nécessairement qu'une mission d'audit en particulier n'a pas été réalisée conformément aux normes professionnelles et aux exigences des textes légaux et réglementaires applicables, ni que le rapport de l'auditeur n'était pas approprié.

Documentation

Documentation des consultations (Réf. : alinéa 24 d))

A37. La documentation des consultations auprès d'autres professionnels qui ont trait à des questions complexes ou controversées favorise, pour autant qu'elle soit suffisamment complète et détaillée, la compréhension :

- de la question faisant l'objet de la consultation ;
- des résultats de la consultation, y compris les décisions prises, leur fondement et la façon dont elles ont été appliquées.

[18] Norme ISQC 1, paragraphe 48.

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT 230

DOCUMENTATION DE L'AUDIT

(En vigueur pour les audits d'états financiers des périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009.)

SOMMAIRE

Paragraphe

Introduction

Champ d'application de la présente norme ISA 1

Nature et utilité de la documentation de l'audit 2-3

Date d'entrée en vigueur 4

Objectif 5

Définitions 6

Exigences

Préparation en temps opportun de la documentation de l'audit 7

Documentation des procédures d'audit mises en œuvre et des éléments probants obtenus 8-13

Constitution du dossier d'audit définitif 14-16

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Préparation en temps opportun de la documentation de l'audit A1

Documentation des procédures d'audit mises en œuvre et des éléments probants obtenus A2-A20

Constitution du dossier d'audit définitif A21-A24

Annexe : Autres normes ISA contenant des exigences spécifiques en matière de documentation

La Norme internationale d'audit (ISA) 230, *Documentation de l'audit*, 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 préparer la documentation de l'audit des états financiers. Une liste des autres normes ISA qui contiennent des exigences et indications spécifiques en matière de documentation est fournie en annexe. Les obligations de documentation spécifiques énoncées dans les autres normes ISA ne remettent pas en cause l'application de la présente norme. Par ailleurs, des obligations de documentation additionnelles peuvent être imposées par des textes légaux ou réglementaires.

Nature et utilité de la documentation de l'audit

2. Lorsqu'elle répond aux exigences de la présente norme ISA ainsi qu'aux obligations de documentation spécifiques contenues dans les autres normes ISA pertinentes, la documentation de l'audit permet :

   a) d'étayer la conclusion tirée par l'auditeur quant à l'atteinte de ses objectifs généraux[1] ;

   b) d'attester que l'audit a été planifié et réalisé conformément aux normes ISA et aux exigences des textes légaux et réglementaires applicables.

3. La documentation de l'audit sert à plusieurs autres fins, dont les suivantes :

   - aider l'équipe de mission dans la planification et la réalisation de l'audit ;
   - aider les membres de l'équipe de mission qui sont chargés de la supervision à diriger et à superviser les travaux d'audit et à s'acquitter de leurs responsabilités concernant la revue des travaux conformément à la norme ISA 220[2] ;
   - permettre à l'équipe de mission de rendre compte de ses travaux ;
   - conserver un dossier des points importants pour les audits futurs ;
   - permettre la mise en œuvre de revues de contrôle qualité de la mission et d'inspections, conformément à la norme ISQC 1[3] ou à des exigences à tout le moins aussi rigoureuses[4] ;
   - permettre la conduite d'inspections externes, conformément aux exigences des textes légaux, réglementaires ou autres applicables.

Date d'entrée en vigueur

4. La présente norme ISA s'applique aux audits d'états financiers des périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009.

---

[1] Norme ISA 200, *Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et réalisation d'un audit conforme aux Normes internationales d'audit*, paragraphe 11.

[2] Norme ISA 220, *Contrôle qualité d'un audit d'états financiers*, paragraphes 15 à 17.

[3] Norme ISQC 1, *Contrôle qualité des cabinets réalisant des missions d'audit ou d'examen limité d'états financiers, ainsi que d'autres missions d'assurance et de services connexes*, paragraphes 32 et 33, 33 à 38, ainsi que 48.

[4] Norme ISA 220, paragraphe 2.

Objectif

5. L'objectif de l'auditeur est de préparer une documentation :

   a) qui constitue un dossier suffisant et approprié des éléments qui permettent d'étayer son rapport ;

   b) qui atteste que l'audit a été planifié et réalisé conformément aux normes ISA et aux exigences des textes légaux et réglementaires applicables.

Définitions

6. Dans les normes ISA, on entend par :

   a) « documentation de l'audit », les documents contenant les informations relatives aux procédures d'audit mises en œuvre, aux éléments probants pertinents obtenus et aux conclusions auxquelles l'auditeur est parvenu (des expressions telles que « dossier de travail » ou « feuilles de travail » sont aussi utilisées) ;

   b) « dossier d'audit », le ou les fichiers ou autres supports d'information, physiques ou électroniques, contenant les documents qui constituent la documentation relative à une mission d'audit donnée ;

   c) « auditeur expérimenté », une personne (interne ou externe au cabinet) qui a une expérience de la pratique de l'audit et une compréhension raisonnable :

      i) des processus d'audit,

      ii) des normes ISA et des exigences des textes légaux et réglementaires applicables,

      iii) de l'environnement dans lequel l'entité exerce ses activités,

      iv) des questions d'audit et d'information financière pertinentes par rapport au secteur d'activité de l'entité.

Exigences

Préparation en temps opportun de la documentation de l'audit

7. L'auditeur doit préparer en temps opportun la documentation de l'audit. (Réf. : par. A1)

Documentation des procédures d'audit mises en œuvre et des éléments probants obtenus

Forme, contenu et étendue de la documentation

8. L'auditeur doit préparer une documentation qui soit suffisante pour permettre à un auditeur expérimenté et n'ayant pas jusqu'alors participé à la mission de comprendre : (Réf. : par. A2 à A5, A16 et A17)

   a) la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit mises en œuvre afin de se conformer aux normes ISA et aux exigences des textes légaux et réglementaires applicables ; (Réf. : par. A6 et A7)

   b) les résultats des procédures d'audit mises en œuvre et les éléments probants obtenus ;

c) 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. (Réf. : par. A8 à A11)

9. Dans la documentation concernant la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit mises en œuvre, l'auditeur doit consigner par écrit :

a) les caractéristiques distinctives des éléments spécifiques testés ; (Réf. : par. A12)

b) qui a effectué les travaux d'audit et à quelle date ils ont été achevés ;

c) qui a passé en revue les travaux d'audit effectués, ainsi que la date et l'étendue de cette revue. (Réf. : par. A13)

10. L'auditeur doit garder trace dans son dossier de ses entretiens avec la direction, les responsables de la gouvernance et d'autres personnes sur les questions importantes, et indiquer notamment la nature de ces questions, le moment des entretiens et avec qui il s'est entretenu. (Réf. : par. A14)

11. Lorsque l'auditeur a identifié des informations qui ne concordent pas avec ses conclusions définitives sur une question importante, il doit consigner dans son dossier la façon dont il a traité les incohérences. (Réf. : par. A15)

Dérogation à une exigence pertinente

12. Lorsque, dans des circonstances exceptionnelles, l'auditeur juge nécessaire de déroger à une exigence pertinente énoncée dans une norme ISA, il doit indiquer dans son dossier comment les procédures d'audit de remplacement mises en œuvre ont permis d'atteindre l'objectif visé par l'exigence et les raisons de la dérogation à celle-ci. (Réf. : par. A18 et A19)

Questions relevées après la date du rapport de l'auditeur

13. Lorsque, dans des circonstances exceptionnelles, l'auditeur met en œuvre des procédures d'audit nouvelles ou supplémentaires ou tire de nouvelles conclusions après la date de son rapport, il doit consigner dans son dossier : (Réf. : par. A20)

a) les circonstances exceptionnelles rencontrées ;

b) les procédures d'audit nouvelles ou supplémentaires mises en œuvre, les éléments probants obtenus, et les conclusions tirées, ainsi que leur incidence sur son rapport ;

c) quand et par qui les modifications corrélatives ont été apportées à la documentation de l'audit et passées en revue.

Constitution du dossier d'audit définitif

14. L'auditeur doit rassembler la documentation dans un dossier d'audit et achever le processus administratif de mise en forme du dossier d'audit définitif en temps opportun après la date de son rapport. (Réf. : par. A21 et A22)

15. Une fois constitué le dossier d'audit définitif, l'auditeur ne doit supprimer ou retirer aucun élément de documentation, quelle qu'en soit la nature, avant la fin du délai de conservation prescrit. (Réf. : par. A23)

16. Lorsque, dans des circonstances autres que celles décrites au paragraphe 13, l'auditeur estime nécessaire d'apporter des modifications ou des compléments d'information à la documentation de l'audit après la constitution du dossier d'audit définitif, il doit, indépendamment de la nature des modifications ou des compléments d'information, consigner dans son dossier : (Réf. : par. A24)

    a) les raisons précises pour lesquelles ils ont été apportés ;

    b) quand et par qui ils ont été apportés et passés en revue.

***

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Préparation en temps opportun de la documentation de l'audit (Réf. : par. 7)

A1. La préparation en temps opportun d'une documentation suffisante et appropriée contribue à améliorer la qualité de l'audit et à accroître l'efficacité de la revue et de l'évaluation des éléments probants obtenus et des conclusions tirées, avant la finalisation du rapport de l'auditeur. La documentation préparée après que les travaux d'audit ont été effectués risque d'être moins précise que celle préparée au fur et à mesure de leur réalisation.

Documentation des procédures d'audit mises en œuvre et des éléments probants obtenus

Forme, contenu et étendue de la documentation (Réf. : par. 8)

A2. La forme, le contenu et l'étendue de la documentation de l'audit dépendent de facteurs tels que :

- la taille et la complexité de l'entité ;
- la nature des procédures d'audit à mettre en œuvre ;
- les risques d'anomalies significatives identifiés ;
- l'importance des éléments probants obtenus ;
- la nature et l'ampleur des écarts relevés ;
- la nécessité de consigner au dossier une conclusion ou les fondements d'une conclusion qui ne ressortent pas clairement de la documentation sur les travaux effectués ou les éléments probants obtenus ;
- les méthodes suivies et les outils utilisés pour l'audit.

A3. La documentation de l'audit peut être établie et conservée sur papier ou sur un support électronique ou autre. Elle peut comprendre, par exemple :

- des programmes d'audit ;
- des analyses ;
- des notes sur des problèmes particuliers ;
- des résumés des questions importantes ;
- des lettres de confirmation et d'affirmation ;

- des listes de contrôle ;
- de la correspondance (y compris par courrier électronique) concernant des questions importantes.

L'auditeur peut inclure dans la documentation de l'audit des résumés ou des copies de documents de l'entité (par exemple certains contrats ou accords importants). La documentation de l'audit ne saurait toutefois se substituer aux documents comptables de l'entité.

A4. L'auditeur n'a pas à inclure dans la documentation de l'audit les projets de feuilles de travail et d'états financiers qui ont été remplacés par d'autres, les notes qui reflètent un raisonnement incomplet ou préliminaire, les versions antérieures de documents sur lesquels des erreurs typographiques ou autres ont été corrigées, ainsi que les doubles de documents.

A5. Les explications verbales de l'auditeur ne suffisent pas à elles seules à confirmer la validité des travaux qu'il a effectués ou des conclusions qu'il a tirées, mais elles peuvent servir à préciser ou à clarifier des informations contenues dans la documentation.

Documentation de la conformité aux normes ISA (Réf. : alinéa 8 a))

A6. En principe, le fait de se conformer aux exigences de la présente norme ISA devrait aboutir à une documentation suffisante et appropriée. D'autres normes ISA contiennent des exigences de documentation spécifiques qui visent à clarifier l'application de la présente norme dans le contexte propre à ces autres normes. Ces exigences de documentation spécifiques ne remettent pas en cause l'application de la présente norme. Par ailleurs, l'absence d'exigence concernant la documentation dans une norme ISA donnée ne peut être interprétée comme signifiant qu'aucune documentation ne sera préparée par suite de l'application de ses dispositions.

A7. La documentation de l'audit atteste que l'audit est conforme aux normes ISA. Il n'est toutefois ni nécessaire ni faisable en pratique que l'auditeur consigne dans son dossier tous les points pris en considération ou tous les jugements professionnels portés au cours de l'audit. De plus, il n'est pas nécessaire que l'auditeur documente séparément, par exemple dans une liste de contrôle, le fait qu'il se soit conformé à une exigence lorsque cela ressort clairement des documents inclus dans le dossier d'audit. Par exemple :

- l'existence d'un plan de mission adéquatement documenté démontre que l'auditeur a planifié l'audit ;
- l'existence d'une lettre de mission signée dans le dossier d'audit démontre que l'auditeur s'est entendu sur les termes et conditions de la mission d'audit avec la direction ou, le cas échéant, les responsables de la gouvernance ;
- le fait que le rapport de l'auditeur contienne une opinion assortie d'une réserve appropriée sur les états financiers démontre que l'auditeur s'est conformé à l'exigence d'exprimer une opinion avec réserve dans les circonstances définies dans les normes ISA ;
- le dossier d'audit peut faire ressortir de plusieurs façons que l'auditeur s'est conformé aux exigences qui s'appliquent de manière générale tout au long de l'audit :
    - par exemple, il se peut qu'il n'existe pas de façon unique de documenter l'exercice de l'esprit critique, mais la documentation de l'audit peut néanmoins attester que l'auditeur a

fait preuve de l'esprit critique exigé par les normes ISA. Ainsi, en ce qui concerne les estimations comptables, lorsque certains des éléments probants obtenus corroborent les assertions de la direction et que d'autres les contredisent, la documentation peut mentionner comment l'auditeur a évalué ces éléments probants. Par exemple, l'auditeur peut consigner en dossier les jugements professionnels qu'il a portés pour formuler une conclusion quant au caractère suffisant et approprié des éléments probants obtenus,

- de même, le fait que l'associé responsable de la mission a assumé la responsabilité de la direction, de la supervision et de la réalisation de l'audit en conformité avec les normes ISA peut être attesté de diverses façons dans la documentation de l'audit, notamment par la consignation d'informations relatives à ses interventions aux moments opportuns dans certaines phases de l'audit, par exemple sa participation aux entretiens entre les membres de l'équipe de mission exigée par la norme ISA 315 (révisée)[5].

Documentation des questions importantes et des jugements professionnels importants s'y rapportant (Réf. : alinéa 8 c))

A8. Pour juger de l'importance d'une question, il faut procéder à une analyse objective des faits et circonstances. Voici des exemples de questions importantes :

- les questions qui donnent lieu à des risques importants (au sens de la norme ISA 315 (révisée)[6]) ;
- les résultats de procédures d'audit indiquant a) que les états financiers pourraient comporter une ou plusieurs anomalies significatives, ou b) qu'il est nécessaire de revoir l'évaluation antérieure des risques d'anomalies significatives faite par l'auditeur, ainsi que les réponses de l'auditeur à cette évaluation ;
- les circonstances qui rendent particulièrement difficile pour l'auditeur la mise en œuvre de procédures d'audit nécessaires ;
- les constatations qui pourraient amener l'auditeur à modifier son opinion ou à inclure un paragraphe d'observation dans son rapport.

A9. La place du jugement professionnel dans l'exécution des travaux et l'évaluation des résultats constitue un facteur important dans la détermination de la forme, du contenu et de l'étendue de la documentation des questions importantes. La documentation des jugements professionnels importants portés par l'auditeur permet d'expliquer les conclusions de celui-ci et contribue à renforcer la qualité du jugement exercé. Cela présente un intérêt particulier pour les personnes chargées de passer en revue la documentation de l'audit, ainsi que pour celles qui exécuteront les audits ultérieurement lors de leur revue des questions d'une importance continue (par exemple la revue rétrospective des estimations comptables).

A10. Voici des exemples d'informations qu'il convient de consigner dans la documentation de l'audit, conformément au paragraphe 8, en ce qui concerne les questions importantes ayant nécessité que l'auditeur porte des jugements professionnels importants :

---

[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*, paragraphe 10.

[6] Norme ISA 315 (révisée), alinéa 4 e).

- les motifs des conclusions de l'auditeur, dans les cas où une exigence prévoit que celui-ci « doit prendre en considération (ou en compte) » certaines informations ou certains facteurs, et que cette prise en considération est importante dans le contexte de la mission ;
- le fondement des conclusions de l'auditeur quant au caractère raisonnable ou non d'éléments reposant sur des jugements subjectifs portés par la direction ;
- le fondement à partir duquel l'auditeur a déterminé si les estimations comptables et les informations y afférentes étaient raisonnables au regard du référentiel d'information financière applicable, ou si elles comportaient des anomalies ;
- le fondement des conclusions de l'auditeur quant au caractère authentique ou non d'un document lorsqu'une investigation plus poussée (notamment par le recours approprié à un expert ou à des procédures de confirmation) est entreprise en réponse à des conditions relevées au cours de l'audit qui ont amené l'auditeur à douter de l'authenticité du document ;
- lorsque la norme ISA 701[7] s'applique, la détermination par l'auditeur des questions clés de l'audit, ou la détermination de l'absence de questions clés de l'audit.

A11. L'auditeur peut juger utile de préparer et de conserver dans la documentation de l'audit une synthèse de la mission (parfois appelée mémorandum final) décrivant les questions importantes relevées au cours de l'audit et la manière dont elles ont été traitées, ou faisant référence à d'autres documents justificatifs pertinents qui contiennent ces informations. La synthèse peut accroître l'efficacité et l'efficience des revues et inspections de la documentation, particulièrement dans le cas d'audits complexes et de grande envergure. De plus, la préparation de cette synthèse peut faciliter la prise en considération des questions importantes par l'auditeur. Elle peut aussi aider l'auditeur à déterminer si, compte tenu des procédures d'audit mises en œuvre et des conclusions tirées, il y a un ou des objectifs pertinents prévus dans les normes ISA qu'il ne peut atteindre de sorte qu'il se trouve dans l'impossibilité d'atteindre ses objectifs généraux.

Identification des éléments spécifiques testés, et des personnes responsables de l'exécution et de la revue des travaux (Réf. : par. 9)

A12. Le fait de consigner les caractéristiques distinctives des éléments spécifiques testés est utile à plusieurs égards. Entre autres, cela permet à l'équipe de mission de rendre compte de son travail, tout en facilitant l'investigation des écarts ou des incohérences. Comme l'indiquent les exemples qui suivent, les caractéristiques distinctives varient selon la nature de la procédure d'audit et de l'élément testé.

- Dans le cas d'un test de détail portant sur les bons de commande générés par l'entité, l'auditeur peut identifier les documents sélectionnés aux fins du test par la date et le numéro de chaque bon de commande.
- Dans le cas d'une procédure nécessitant la sélection ou l'examen de tous les éléments excédant une valeur déterminée dans une population donnée, l'auditeur peut noter l'étendue de la procédure et identifier la population (par exemple toutes les écritures du journal général au-delà d'un certain montant).

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

- Dans le cas d'une procédure nécessitant une sélection systématique à partir d'une population de documents, l'auditeur peut identifier les documents sélectionnés en indiquant leur source ainsi que le point de départ et l'intervalle de sondage (par exemple un échantillon systématique de documents d'expédition sélectionnés à partir du journal des expéditions pour la période allant du 1er avril au 30 septembre, avec un intervalle constant de 125 entre deux documents et le document numéro 12345 comme point de départ).

- Dans le cas d'une procédure nécessitant des demandes d'informations auprès de membres particuliers du personnel de l'entité, l'auditeur peut noter les dates des entretiens ainsi que le nom et le titre du poste de ces personnes.

- Dans le cas d'une procédure d'observation physique, l'auditeur peut noter le processus ou les éléments observés, les personnes concernées et leurs responsabilités respectives, ainsi que le lieu et le moment de la mise en œuvre de la procédure.

A13. La norme ISA 220 exige que l'auditeur passe en revue les travaux d'audit effectués, dans le cadre de sa revue de la documentation de l'audit[8]. L'obligation de consigner qui a passé en revue les travaux d'audit effectués n'implique pas que chaque feuille de travail doive contenir la preuve qu'elle a été passée en revue. Elle nécessite cependant d'indiquer dans la documentation quels travaux d'audit ont été passés en revue, par qui et à quelle date.

Documentation des entretiens avec la direction, les responsables de la gouvernance et d'autres personnes sur des questions importantes (Réf. : par. 10)

A14. La documentation ne se limite pas aux documents préparés par l'auditeur ; elle peut comprendre d'autres documents appropriés, tels que les procès-verbaux de réunions établis par le personnel de l'entité et admis par l'auditeur. Parmi les autres personnes avec qui l'auditeur peut s'entretenir au sujet de questions importantes, il y a d'autres membres du personnel de l'entité, ou des tiers, notamment les personnes qui fournissent des conseils professionnels à l'entité.

Documentation du traitement des incohérences (Réf. : par. 11)

A15. L'obligation de consigner dans son dossier la façon dont il a traité les incohérences dans les informations n'implique pas que l'auditeur soit tenu de conserver des documents qui sont incorrects ou qui ont été remplacés.

Considérations propres aux petites entités (Réf. : par. 8)

A16. La documentation de l'audit est en général moins étendue pour une petite que pour une grande entité. Par ailleurs, lorsque l'associé responsable de la mission effectue tous les travaux d'audit, la documentation ne traite pas de points qui, autrement, pourraient nécessiter d'être documentés à seule fin de communiquer des informations ou des instructions aux membres de l'équipe de mission, ou de fournir la preuve qu'une revue a été faite par d'autres membres de l'équipe (par exemple, aucune information ne peut être consignée au sujet des entretiens entre les membres de l'équipe ou de la supervision de l'équipe). L'associé responsable de la mission se conforme néanmoins à l'exigence primordiale du paragraphe 8 qui lui impose de préparer une documentation que pourrait comprendre un auditeur expérimenté, car la documentation est susceptible d'être soumise à une revue par des tiers, à des fins réglementaires ou autres.

---

[8] Norme ISA 220, paragraphe 17.

A17. Lors de la préparation de la documentation de l'audit, l'auditeur d'une petite entité peut juger utile et efficient de consigner des informations concernant différents aspects de l'audit dans un même document avec, au besoin, des références à des feuilles de travail complémentaires. Voici des exemples de points pouvant être documentés ensemble lors de l'audit d'une petite entité : compréhension de l'entité et de son contrôle interne, stratégie générale d'audit et plan de mission, seuils de signification déterminés conformément à la norme ISA 320[9], évaluation des risques, questions importantes notées au cours de l'audit et conclusions tirées.

Dérogation à une exigence pertinente (Réf. : par. 12)

A18. Les exigences des normes ISA visent à permettre à l'auditeur d'atteindre les objectifs particuliers qui y sont énoncés et, partant, ses objectifs généraux. Par conséquent, sauf dans des circonstances exceptionnelles, les normes ISA imposent de respecter chaque exigence pertinente dans le contexte de l'audit.

A19. L'obligation de documentation s'applique uniquement aux exigences pertinentes dans le contexte de l'audit. Une exigence est considérée comme non pertinente[10] uniquement dans l'un ou l'autre des cas suivants :

a) la norme ISA elle-même dans son ensemble n'est pas pertinente (par exemple, dans le cas d'une entité sans fonction d'audit interne, aucune exigence de la norme ISA 610 (révisée en 2013)[11] n'est pertinente) ;

b) l'application de l'exigence dépend d'une condition qui n'est pas présente (par exemple, l'exigence imposée à l'auditeur de modifier son opinion en cas d'impossibilité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés, alors qu'il ne se trouve pas devant une telle impossibilité).

Questions relevées après la date du rapport de l'auditeur (Réf : par. 13)

A20. À titre d'exemples de circonstances exceptionnelles, il y a les cas où, après la date de son rapport, l'auditeur prend connaissance de faits qui existaient à la date de son rapport et qui, s'ils avaient été connus à cette date, auraient pu entraîner une correction des états financiers ou l'expression d'une opinion modifiée dans son rapport[12]. Les modifications corrélatives de la documentation sont passées en revue conformément aux responsabilités en matière de revue énoncées dans la norme ISA 220[13], l'associé responsable de la mission assumant la responsabilité ultime de ces modifications.

Constitution du dossier d'audit définitif (Réf : par. 14 à 16)

A21. Selon la norme ISQC 1 (ou des exigences à tout le moins aussi rigoureuses), les cabinets sont tenus d'établir des politiques et procédures pour que la constitution des dossiers d'audit soit

---

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

10 Norme ISA 200, paragraphe 22.

11 Norme ISA 610 (révisée en 2013), *Utilisation des travaux des auditeurs internes*, paragraphe 2.

12 Norme ISA 560, *Événements postérieurs à la date de clôture*, paragraphe 14.

13 Norme ISA 220, paragraphe 16.

achevée en temps opportun[14]. La constitution du dossier d'audit définitif est normalement achevée dans un délai d'au plus 60 jours à compter de la date du rapport de l'auditeur[15].

A22. L'achèvement de la constitution du dossier d'audit définitif après la date du rapport de l'auditeur est un processus administratif qui n'implique pas la mise en œuvre de nouvelles procédures d'audit ou la formulation de nouvelles conclusions. Il est toutefois possible d'apporter des modifications à la documentation au cours de ce processus, à la condition qu'elles soient de nature administrative. De telles modifications peuvent consister, par exemple :

- à éliminer les documents remplacés par d'autres ;
- à classer et à collationner les feuilles de travail et à y ajouter des références croisées ;
- à approuver les listes de contrôle relatives à l'achèvement de la constitution du dossier ;
- à documenter des éléments probants que l'auditeur a obtenus, dont il s'est entretenu et sur lesquels il s'est entendu avec les membres compétents de l'équipe de mission, avant la date de son rapport.

A23. Selon la norme ISQC 1 (ou des exigences à tout le moins aussi rigoureuses), les cabinets sont tenus d'établir des politiques et procédures concernant la conservation de la documentation des missions[16]. Le délai de conservation de la documentation des missions d'audit est ordinairement d'au moins cinq ans à compter de la date du rapport de l'auditeur, ou de la date du rapport de l'auditeur du groupe si cette dernière date est plus tardive[17].

A24. À titre d'exemple de circonstances dans lesquelles l'auditeur peut juger nécessaire d'apporter des modifications ou des compléments d'information à la documentation de l'audit après l'achèvement de la constitution du dossier d'audit, il y a les cas où il est nécessaire de clarifier la documentation par suite de commentaires reçus au cours d'inspections de suivi menées par des membres du cabinet ou par des tiers.

---

[14] Norme ISQC 1, paragraphe 45

[15] Norme ISQC 1, paragraphe A54.

[16] Norme ISQC 1, paragraphe 47.

[17] Norme ISQC 1, paragraphe A61.

Annexe

(Réf : par. 1)

Autres normes ISA contenant des exigences spécifiques en matière de documentation

La présente annexe contient une liste des paragraphes d'autres normes ISA qui contiennent des exigences spécifiques en matière de documentation. Cette liste ne saurait se substituer à la prise en considération des exigences ainsi que des modalités d'application et autres commentaires explicatifs les concernant qui sont formulés dans les normes ISA.

Norme ISA 210, *Accord sur les termes et conditions d'une mission d'audit*, paragraphes 10 à 12

Norme ISA 220, *Contrôle qualité d'un audit d'états financiers*, paragraphes 24 et 25

Norme ISA 240, *Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers*, paragraphes 45 à 48

Norme ISA 250 (révisée), *Prise en compte des textes légaux et réglementaires dans un audit d'états financiers*, paragraphe 30

Norme ISA 260 (révisée), *Communication avec les responsables de la gouvernance*, paragraphe 23

Norme ISA 300, *Planification d'un audit d'états financiers*, paragraphe 12

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*, paragraphe 32

Norme ISA 320, *Caractère significatif dans la planification et la réalisation d'un audit*, paragraphe 14

Norme ISA 330, *Réponses de l'auditeur à l'évaluation des risques*, paragraphes 28 à 30

Norme ISA 450, *Évaluation des anomalies détectées au cours de l'audit*, paragraphe 15

Norme ISA 540 (révisée), *Audit des estimations comptables et des informations y afférentes*, paragraphe 39

Norme ISA 550, *Parties liées*, paragraphe 28

Norme ISA 600, *Audits d'états financiers de groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composantes) — Considérations particulières*, paragraphe 50

Norme ISA 610 (révisée en 2013), *Utilisation des travaux des auditeurs internes*, paragraphes 36 et 37

Norme ISA 720 (révisée), *Responsabilités de l'auditeur concernant les autres informations*, paragraphe 25

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT 240

RESPONSABILITÉS DE L'AUDITEUR CONCERNANT LES FRAUDES LORS D'UN AUDIT D'ÉTATS FINANCIERS

(En vigueur pour les audits d'états financiers des périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2010.)

SOMMAIRE

Paragraphe

Introduction

Champ d'application de la présente norme ISA 1

Caractéristiques de la fraude 2-3

Responsabilité à l'égard de la prévention et de la détection des fraudes 4-9

Date d'entrée en vigueur 10

Objectifs 11

Définitions 12

Exigences

Esprit critique 13-15

Entretiens entre les membres de l'équipe de mission 16

Procédures d'évaluation des risques et activités connexes 17-25

Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes 26-28

Réponses à l'évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes 29-34

Évaluation des éléments probants 35-38

Impossibilité de poursuivre la mission 39

Déclarations écrites 40

Communication avec la direction et avec les responsables de la gouvernance 41-43

Communication avec les autorités de réglementation et de contrôle 44

Documentation 45-48

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Caractéristiques de la fraude A1-A5

Responsabilité à l'égard de la prévention et de la détection des fraudes A6-A7

Esprit critique A8-A10

Entretiens entre les membres de l'équipe de mission A11-A12

Procédures d'évaluation des risques et activités connexes A13-A28

Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes A29-A30

Réponses à l'évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes A34-A49

Évaluation des éléments probants A50-A54

Impossibilité de poursuivre la mission A55-A58

Déclarations écrites A59-A60

Communication avec la direction et avec les responsables de la gouvernance A61-A66

Communication avec les autorités de réglementation et de contrôle A67-A69

Annexe 1 : Exemples de facteurs de risque de fraude

Annexe 2 : Exemples de procédures d'audit possibles en réponse à l'évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes

Annexe 3 : Exemples de situations qui indiquent la possibilité de fraudes

La Norme internationale d'audit (ISA) 240, *Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers*, 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 des responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers. Elle fournit des précisions sur la façon d'appliquer la norme ISA 315 (révisée)[1] et la norme ISA 330[2] en ce qui concerne les risques d'anomalies significatives résultant de fraudes.

Caractéristiques de la fraude

2. Des anomalies dans les états financiers peuvent être le résultat de fraudes ou d'erreurs. L'élément distinctif entre la fraude et l'erreur réside dans le caractère intentionnel ou non de l'acte qui est à l'origine de l'anomalie.

3. Bien que la notion juridique de fraude soit très large, aux fins des normes ISA, l'auditeur n'est concerné que par les fraudes entraînant des anomalies significatives dans les états financiers. L'auditeur s'intéresse à deux catégories d'anomalies intentionnelles : celles résultant d'informations financières mensongères et celles résultant d'un détournement d'actifs. Même si l'auditeur peut suspecter ou, dans de rares cas, détecter l'existence d'une fraude, il ne lui appartient pas de déterminer si, sur le plan juridique, une fraude a été ou non perpétrée. (Réf. : par. A1 à A5)

Responsabilité à l'égard de la prévention et de la détection des fraudes

4. La responsabilité première de prévenir et de détecter les fraudes incombe aux responsables de la gouvernance et à la direction de l'entité. Il est important que la direction, sous la surveillance des responsables de la gouvernance, mette fortement l'accent sur la prévention des fraudes, ce qui peut réduire les possibilités de les commettre, ainsi que sur les aspects dissuasifs, ce qui peut convaincre des personnes de ne pas commettre de fraudes en raison de la probabilité de leur détection et de leur sanction. Cette attitude implique une volonté de créer une culture d'honnêteté et de comportement éthique qui peut être renforcée par une surveillance active des responsables de la gouvernance. La surveillance qu'exercent les responsables de la gouvernance implique notamment de tenir compte des possibilités que la direction contourne les contrôles ou influence de façon inappropriée le processus d'information financière, par exemple en cherchant à manipuler les résultats afin d'influencer la perception des analystes quant à la performance et à la rentabilité de l'entité.

Responsabilités de l'auditeur

5. Il incombe à l'auditeur qui réalise un audit conformément aux normes ISA d'obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs. En raison des limites inhérentes à l'audit, il existe un risque inévitable que certaines anomalies significatives contenues dans les

---

[1] 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.*

[2] Norme ISA 330, *Réponses de l'auditeur à l'évaluation des risques*.

états financiers ne soient pas détectées, même si l'audit a été correctement planifié et réalisé conformément aux normes ISA[3].

6. La norme ISA 200[4] précise que les effets possibles des limites inhérentes à l'audit sont particulièrement importants dans le cas d'une anomalie résultant d'une fraude. Le risque de non-détection d'une anomalie significative résultant d'une fraude est plus élevé que celui de non-détection d'une anomalie significative résultant d'une erreur, car la fraude peut impliquer des stratagèmes complexes et soigneusement orchestrés destinés à dissimuler les faits, comme la falsification de documents, l'absence délibérée de comptabilisation d'opérations, ou des déclarations volontairement erronées faites à l'auditeur. De tels agissements sont d'autant plus difficiles à détecter qu'ils s'accompagnent de collusion. La collusion peut amener l'auditeur à considérer qu'un élément probant est valide alors même qu'il s'agit d'un faux. La capacité de l'auditeur de détecter une fraude dépend de facteurs tels que l'habileté du fraudeur, la fréquence et l'ampleur des manœuvres frauduleuses, le degré de collusion entourant la fraude, l'importance relative des montants en cause et le niveau hiérarchique des personnes impliquées. Bien que l'auditeur puisse être à même d'identifier des occasions de fraudes potentielles, il lui est difficile de déterminer si des anomalies ayant trait à des éléments qui font appel au jugement, par exemple des estimations comptables, découlent de fraudes ou d'erreurs.

7. En outre, le risque pour l'auditeur de ne pas détecter une anomalie significative résultant d'une fraude commise par la direction est plus élevé qu'en cas de fraude commise par les employés, car les dirigeants sont fréquemment à même de manipuler directement ou indirectement les documents comptables, de présenter des informations financières mensongères ou de contourner les procédures de contrôle conçues pour prévenir la perpétration de fraudes semblables par les employés.

8. Pour obtenir une assurance raisonnable, l'auditeur est tenu de faire preuve d'esprit critique tout au long de l'audit, compte tenu de la possibilité que les dirigeants contournent les contrôles mis en place et du fait que des procédures d'audit qui peuvent être efficaces pour détecter les erreurs peuvent se révéler inefficaces pour détecter des fraudes. Les exigences de la présente norme ISA visent à aider l'auditeur à identifier et à évaluer les risques d'anomalies significatives résultant de fraudes, et à concevoir des procédures permettant de détecter de telles anomalies.

9. L'auditeur peut avoir des responsabilités additionnelles, conformément aux textes légaux ou réglementaires ou aux règles de déontologie pertinentes, à l'égard de la non-conformité de l'entité aux textes légaux et réglementaires, y compris en cas de fraude, qui peuvent différer ou aller au-delà des exigences de la présente norme ISA et d'autres normes ISA, par exemple : (Réf. : par. A6)

   a) répondre aux cas identifiés ou suspectés de non-conformité aux textes légaux et réglementaires, y compris les exigences relatives aux communications avec la direction et les responsables de la gouvernance, apprécier le caractère approprié de la réponse aux cas de non-conformité et déterminer s'il y a lieu de prendre d'autres mesures ;

   b) communiquer à d'autres auditeurs les cas identifiés ou suspectés de non-conformité aux textes légaux et réglementaires (dans un audit des états financiers du groupe, par exemple) ;

---

[3] Norme ISA 200, *Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et réalisation d'un audit conforme aux Normes internationales d'audit*, paragraphes A53 et A54.

[4] Norme ISA 200, paragraphe A53.

c) se conformer aux exigences en matière de documentation concernant les cas identifiés ou suspectés de non-conformité aux textes légaux et réglementaires.

Le fait de s'acquitter de responsabilités additionnelles peut fournir des informations supplémentaires qui sont utiles aux fins des travaux qu'effectue l'auditeur conformément à la présente norme ISA et à d'autres normes ISA (concernant l'intégrité de la direction ou, le cas échéant, des responsables de la gouvernance, par exemple).

Date d'entrée en vigueur

10. La présente norme ISA s'applique aux audits d'états financiers des périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009.

Objectifs

11. Les objectifs de l'auditeur sont :

a) d'identifier et d'évaluer les risques d'anomalies significatives résultant de fraudes dans les états financiers ;

b) de concevoir et de mettre en œuvre des réponses adaptées à son évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes afin d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés concernant ces risques ;

c) de répondre de manière appropriée aux cas de fraudes avérées ou suspectées identifiés au cours de l'audit.

Définitions

12. Dans les normes ISA, on entend par :

a) « fraude », un acte intentionnel commis par une ou plusieurs personnes parmi les membres de la direction, les responsables de la gouvernance, les employés ou des tiers, impliquant le recours à des manœuvres trompeuses dans le but d'obtenir un avantage indu ou illégal ;

b) « facteurs de risque de fraude », les événements ou circonstances qui indiquent l'existence de motifs ou de pressions pouvant susciter la perpétration d'une fraude, ou qui offrent l'occasion de la commettre.

Exigences

Esprit critique

13. Conformément à la norme ISA 200[5], l'auditeur doit faire preuve d'esprit critique tout au long de la mission, en étant conscient de l'existence possible d'une anomalie significative résultant d'une fraude, nonobstant le jugement que son expérience passée auprès de l'entité l'a amené à porter sur l'honnêteté et l'intégrité de la direction et des responsables de la gouvernance. (Réf. : par. A8 et A9)

14. À moins d'avoir des raisons de croire le contraire, l'auditeur peut tenir les livres et autres documents comptables pour authentiques. Si des situations rencontrées au cours de l'audit l'amènent à douter de l'authenticité d'un document ou à penser que le contenu d'un document a

[5] Norme ISA 200, paragraphe 15.

été modifié sans qu'il en ait été informé, il doit procéder à des investigations complémentaires. (Réf. : par. A10)

15. Lorsque les réponses de la direction ou des responsables de la gouvernance à ses demandes d'informations sont incohérentes, l'auditeur doit procéder à des investigations sur ces incohérences.

Entretiens entre les membres de l'équipe de mission

16. La norme ISA 315 (révisée) exige que des entretiens aient lieu entre les membres de l'équipe affectée à la mission et que l'associé responsable de la mission détermine les points qui sont à communiquer aux membres de l'équipe n'ayant pas participé aux entretiens[6]. Ces entretiens doivent viser tout particulièrement à déterminer où et comment les états financiers de l'entité sont susceptibles de comporter des anomalies significatives résultant de fraudes, et comment une fraude aurait pu être perpétrée. Les entretiens doivent se dérouler en faisant abstraction de la confiance que les membres de l'équipe peuvent avoir dans l'honnêteté et l'intégrité de la direction et des responsables de la gouvernance. (Réf. : par. A11 et A12)

Procédures d'évaluation des risques et activités connexes

17. Lorsque l'auditeur met en œuvre des procédures d'évaluation des risques et procède à des activités connexes afin d'acquérir une compréhension de l'entité et de son environnement, y compris le contrôle interne de l'entité, comme l'exige la norme ISA 315 (révisée)[7], il doit mettre en œuvre les procédures énumérées aux paragraphes 18 à 25 pour obtenir des informations qui lui serviront à identifier les risques d'anomalies significatives résultant de fraudes.

Direction et autres personnes au sein de l'entité

18. L'auditeur doit s'enquérir auprès de la direction :

    a) de l'évaluation qu'elle a faite du risque que les états financiers puissent comporter des anomalies significatives résultant de fraudes, et notamment de la nature, de l'étendue et de la fréquence de ses évaluations ; (Réf. : par. A13 et A14)

    b) des procédures qu'elle a mises en place pour identifier les risques de fraude dans l'entité et pour y répondre, et notamment des risques spécifiques de fraude qu'elle a identifiés ou qui ont été portés à son attention, ou des catégories d'opérations, des soldes de comptes ou des informations à fournir dans les états financiers qui sont susceptibles d'être exposés au risque de fraude ; (Réf. : par. A15)

    c) des informations qu'elle a communiquées, le cas échéant, aux responsables de la gouvernance sur les procédures mises en place pour identifier les risques de fraude dans l'entité et pour y répondre ;

    d) des informations qu'elle a communiquées, le cas échéant, au personnel concernant sa vision de la conduite des affaires et du comportement éthique.

19. L'auditeur doit s'enquérir auprès de la direction et, au besoin, d'autres personnes dans l'entité, si elles ont connaissance de fraudes avérées, suspectées ou alléguées concernant l'entité. (Réf. : par. A16 à A18)

---

[6] Norme ISA 315 (révisée), paragraphe 10.

[7] Norme ISA 315 (révisée), paragraphes 5 à 24.

20. Lorsque l'entité dispose d'une fonction d'audit interne, l'auditeur doit s'enquérir auprès des personnes appropriées au sein de la fonction si elles ont connaissance de fraudes avérées, suspectées ou alléguées concernant l'entité, et obtenir leur point de vue sur les risques de fraude. (Réf. : par. A19)

Responsables de la gouvernance

21. À moins que tous les responsables de la gouvernance ne participent à la gestion de l'entité[8], l'auditeur doit acquérir une compréhension de la façon dont ils exercent leur surveillance sur les procédures mises en place par la direction pour identifier les risques de fraude dans l'entité et pour y répondre, ainsi que sur le contrôle interne établi par la direction pour réduire ces risques. (Réf. : par. A20 à A22)

22. À moins que tous les responsables de la gouvernance ne participent à la gestion de l'entité, l'auditeur doit s'enquérir auprès des responsables de la gouvernance de leur éventuelle connaissance de fraudes avérées, suspectées ou alléguées concernant l'entité. Ces demandes d'informations visent en partie à corroborer les réponses aux demandes d'informations adressées à la direction.

Identification de corrélations inhabituelles ou inattendues

23. L'auditeur doit évaluer si les corrélations inhabituelles ou inattendues identifiées lors de la mise en œuvre de procédures analytiques, y compris celles qui concernent les comptes de produits, peuvent indiquer des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes.

Autres informations

24. L'auditeur doit se demander si d'autres informations qu'il a obtenues indiquent des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes. (Réf. : par. A23)

Évaluation des facteurs de risque de fraude

25. L'auditeur doit évaluer si les informations qu'il a obtenues lors de la mise en œuvre des autres procédures d'évaluation des risques et des activités connexes indiquent la présence d'un ou de plusieurs facteurs de risque de fraude. Bien que la présence de facteurs de risque de fraude n'indique pas nécessairement l'existence de fraudes, ces facteurs sont souvent présents dans les situations de fraude et peuvent donc indiquer des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes. (Réf. : par. A24 à A28)

Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes

26. Conformément à la norme ISA 315 (révisée), l'auditeur doit identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives résultant de fraudes au niveau des états financiers pris dans leur ensemble et au niveau des assertions pour les catégories d'opérations, les soldes de comptes et les informations à fournir dans les états financiers[9].

27. Lors de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes, en se fondant sur la présomption qu'il existe des risques de fraude dans la comptabilisation des produits, l'auditeur doit évaluer quelles catégories de produits, d'opérations génératrices de produits ou d'assertions peuvent être à l'origine de tels risques. Le paragraphe 48 donne des précisions sur la documentation exigée de l'auditeur dans les cas où il

---

[8] Norme ISA 260 (révisée), *Communication avec les responsables de la gouvernance*, paragraphe 13.

[9] Norme ISA 315 (révisée), paragraphe 25.

conclut que la présomption ne s'applique pas dans le contexte de la mission et qu'il n'a donc pas identifié la comptabilisation des produits comme étant à l'origine d'un risque d'anomalies significatives résultant de fraudes. (Réf. : par. A29 à A31)

28. L'auditeur doit considérer les risques d'anomalies significatives résultant de fraudes qu'il a identifiés comme des risques importants et, en conséquence, s'il ne l'a pas déjà fait, acquérir une compréhension des contrôles correspondants de l'entité, y compris les activités de contrôle, qui sont pertinents par rapport à ces risques. (Réf. : par. A32 et A33)

Réponses à l'évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes

Réponses globales

29. Conformément à la norme ISA 330, l'auditeur doit définir des réponses globales adaptées à son évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes au niveau des états financiers[10]. (Réf. : par. A34)

30. Pour définir des réponses globales adaptées à son évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes au niveau des états financiers, l'auditeur doit :

    a) affecter à la mission des membres du cabinet et les superviser, en tenant compte des connaissances, compétences et habiletés des personnes auxquelles seront confiées des responsabilités importantes dans le cadre de la mission, ainsi que de son évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes ; (Réf. : par. A35 et A36)

    b) évaluer si le choix et l'application des méthodes comptables retenues par l'entité, en particulier celles qui concernent les évaluations subjectives et les opérations complexes, peuvent être un indice d'informations financières mensongères résultant de la volonté de la direction de manipuler les résultats ;

    c) introduire un élément d'imprévisibilité dans la détermination de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures d'audit. (Réf. : par. A37)

Procédures d'audit en réponse à l'évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes au niveau des assertions

31. Conformément à la norme ISA 330, l'auditeur doit concevoir et mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires dont la nature, le calendrier et l'étendue sont fonction de son évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes au niveau des assertions[11]. (Réf. : par. A38 à A41)

Procédures d'audit en réponse aux risques de contournement des contrôles par la direction

32. La direction est dans une position privilégiée pour commettre une fraude puisqu'elle est en mesure de manipuler les documents comptables et d'élaborer des états financiers mensongers en contournant des contrôles qui semblent par ailleurs fonctionner efficacement. Bien que le niveau de risque de contournement des contrôles par la direction puisse varier d'une entité à l'autre, ce risque reste néanmoins présent dans toutes les entités. Compte tenu de la manière imprévisible dont un tel contournement peut survenir, il s'agit d'un risque d'anomalies significatives résultant de fraudes et donc d'un risque important.

---

[10] Norme ISA 330, paragraphe 5.

[11] Norme ISA 330, paragraphe 6.

33. Indépendamment de son évaluation des risques de contournement des contrôles par la direction, l'auditeur doit concevoir et mettre en œuvre des procédures d'audit destinées :

a) à vérifier le caractère approprié des écritures de journal enregistrées dans le grand livre général et des autres ajustements effectués lors de l'établissement des états financiers. Lorsqu'il conçoit et met en œuvre des procédures d'audit en vue de cette vérification, l'auditeur doit :

i) s'enquérir auprès des personnes participant au processus d'information financière de toute activité inappropriée ou inhabituelle concernant le traitement des écritures de journal et des autres ajustements,

ii) sélectionner des écritures de journal et d'autres ajustements effectués à la fin de la période,

iii) considérer la nécessité de procéder à des tests sur les écritures de journal et les autres ajustements comptables effectués tout au long de la période ; (Réf. : par. A42 à A45)

b) à examiner les estimations comptables pour déterminer si elles sont entachées de parti pris et, le cas échéant, apprécier si les circonstances à l'origine du parti pris représentent un risque d'anomalies significatives résultant de fraudes. Lorsqu'il effectue cet examen, l'auditeur doit :

i) d'une part, apprécier si les jugements et les décisions de la direction à partir desquels ont été établies les estimations comptables contenues dans les états financiers, même s'ils apparaissent raisonnables pris individuellement, indiquent un manque d'objectivité possible de la part de la direction de l'entité qui peut représenter un risque d'anomalies significatives résultant de fraudes. Dans l'affirmative, l'auditeur doit réévaluer les estimations dans leur ensemble,

ii) d'autre part, procéder à un examen rétrospectif des jugements et des hypothèses de la direction ayant rapport aux estimations comptables importantes reflétées dans les états financiers de l'exercice précédent ; (Réf. : par. A46 à A48)

c) à évaluer, dans le cas des opérations importantes qui ont été conclues hors du cadre normal des activités de l'entité ou qui semblent par ailleurs inhabituelles eu égard à sa compréhension de l'entité et de son environnement et aux autres informations obtenues au cours de l'audit, si la justification économique (ou l'absence de justification économique) des opérations donne à croire qu'elles ont peut-être été conclues dans le but de présenter des informations financières mensongères ou de dissimuler un détournement d'actifs. (Réf. : par. A49)

34. L'auditeur doit déterminer si, en réponse aux risques identifiés de contournement des contrôles par la direction, il lui faut mettre en œuvre d'autres procédures d'audit, en sus de celles qui sont explicitement mentionnées ci-dessus (c'est-à-dire dans les cas où il existe d'autres risques spécifiques de contournement des contrôles par la direction qui ne sont pas couverts par les procédures mises en œuvre pour satisfaire aux exigences du paragraphe 33).

Évaluation des éléments probants (Réf. : par. A50)

35. L'auditeur doit évaluer si les procédures analytiques qu'il met en œuvre vers la fin de son audit, pour parvenir à une conclusion, générale quant à la cohérence des états financiers avec sa

compréhension de l'entité, indiquent l'existence d'un risque jusqu'alors non identifié d'anomalies significatives résultant de fraudes. (Réf. : par. A51)

36. Si l'auditeur relève une anomalie, il doit évaluer si cette anomalie constitue un indice de fraude. Si c'est le cas, il doit en apprécier les incidences possibles sur les autres aspects de l'audit, notamment la fiabilité des déclarations de la direction, en étant conscient qu'un acte de fraude constitue rarement un cas isolé. (Réf. : par. A52)

37. Si l'auditeur relève une anomalie, qu'elle soit significative ou non, et qu'il a des raisons de croire qu'elle résulte ou pourrait résulter d'une fraude impliquant la direction (en particulier, la haute direction), il doit reconsidérer son évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes et son incidence sur la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit à mettre en œuvre pour répondre à ces risques. Lorsqu'il reconsidère la fiabilité des éléments probants déjà recueillis, l'auditeur doit également se demander si des circonstances ou des situations indiquent une collusion possible impliquant des employés, la direction ou des tiers. (Réf. : par. A53)

38. Si l'auditeur obtient confirmation de l'existence d'anomalies significatives résultant de fraudes dans les états financiers ou qu'il se trouve dans l'impossibilité de conclure sur ce point, il doit en évaluer les incidences sur l'audit. (Réf. : par. A54)

Impossibilité de poursuivre la mission

39. Si, en raison de l'existence d'une anomalie résultant d'une fraude avérée ou suspectée, l'auditeur se trouve dans des circonstances exceptionnelles qui le conduisent à remettre en cause la possibilité de poursuivre sa mission, il doit :

    a) déterminer quelles sont ses obligations professionnelles et légales dans les circonstances, et notamment s'il est tenu de faire rapport à la personne ou aux personnes qui lui ont confié la mission d'audit ou, dans certains cas, aux autorités de réglementation ;

    b) se demander s'il est approprié de démissionner, lorsqu'il est possible de le faire selon les textes légaux ou réglementaires applicables ;

    c) en cas de démission :

        i) s'entretenir de sa démission et de ses motifs avec la direction, au niveau hiérarchique approprié, et avec les responsables de la gouvernance,

        ii) déterminer s'il est tenu professionnellement ou légalement de faire part de sa démission et de ses motifs à la personne ou aux personnes qui lui ont confié la mission ou, dans certains cas, aux autorités de réglementation. (Réf. : par. A55 à A58)

Déclarations écrites

40. L'auditeur doit obtenir des déclarations écrites de la direction et, le cas échéant, des personnes responsables de la gouvernance confirmant :

    a) qu'elles reconnaissent être responsables de la conception, de la mise en place et du maintien du contrôle interne destiné à prévenir et à détecter les fraudes ;

    b) qu'elles lui ont communiqué les résultats de l'évaluation faite par la direction du risque que les états financiers puissent contenir des anomalies significatives résultant de fraudes ;

c) qu'elles lui ont signalé tous les cas de fraudes avérées ou suspectées, dont elles ont eu connaissance, concernant l'entité et impliquant :

   i) la direction,

   ii) des employés ayant un rôle important dans le contrôle interne,

   iii) d'autres personnes dès lors que la fraude pourrait avoir un effet significatif sur les états financiers ;

d) qu'elles lui ont signalé toutes les allégations ou tous les soupçons de fraudes ayant une incidence sur les états financiers de l'entité, portés à leur connaissance par des employés, d'anciens employés, des analystes, des autorités de réglementation ou d'autres personnes. (Réf. : par. A59 et A60)

Communication avec la direction et avec les responsables de la gouvernance

41. Si l'auditeur détecte une fraude ou obtient des informations indiquant la possibilité qu'une fraude ait été commise, il doit, à moins que les textes légaux ou réglementaires ne l'interdisent, en faire communication dès que possible à la direction, au niveau hiérarchique approprié, afin que ceux qui ont la responsabilité première de prévenir et de détecter les fraudes soient informés des questions qui relèvent de leur compétence. (Réf. : par. A61 et A62)

42. À moins que tous les responsables de la gouvernance ne participent à la gestion de l'entité, si l'auditeur détecte ou soupçonne une fraude impliquant :

   a) la direction,

   b) des employés ayant un rôle important dans le contrôle interne,

   c) d'autres personnes, dès lors que la fraude est à l'origine d'une anomalie significative dans les états financiers,

   il doit leur en faire communication dès que possible. S'il soupçonne une fraude impliquant la direction, l'auditeur doit faire part de ses soupçons aux responsables de la gouvernance et s'entretenir avec eux de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures d'audit nécessaires pour achever la mission. Cette communication aux responsables de la gouvernance est requise, à moins que les textes légaux ou réglementaires ne l'interdisent. (Réf. : par. A61 et A63 à A65)

43. À moins que les textes légaux ou réglementaires ne l'interdisent, l'auditeur doit communiquer aux responsables de la gouvernance toute autre question ayant trait à la fraude qui, selon son jugement, relève de leur compétence. (Réf. : par. A61 et A66)

Communication des cas de fraude à une autorité compétente extérieure à l'entité

44. Si l'auditeur détecte ou soupçonne un cas de fraude, il doit déterminer si les textes légaux ou réglementaires ou les règles de déontologie pertinentes : (Réf. : par. A67 à A69) :

   a) exigent qu'il le signale à une autorité compétente extérieure à l'entité ;

   b) établissent des responsabilités selon lesquelles il doit le signaler à une autorité compétente extérieure à l'entité, selon ce qui convient dans les circonstances. (Réf. : par. A65 à A67)

Documentation

45. L'auditeur doit consigner ce qui suit dans la documentation de l'audit[12] portant sur sa compréhension de l'entité et de son environnement et sur son évaluation des risques d'anomalies significatives exigées par la norme ISA 315 (révisée)[13] :

    a) les décisions importantes prises au cours des entretiens entre les membres de l'équipe de mission en ce qui concerne les possibilités d'anomalies significatives résultant de fraudes dans les états financiers de l'entité ;

    b) les risques d'anomalies significatives résultant de fraudes identifiés et évalués au niveau des états financiers pris dans leur ensemble et au niveau des assertions.

46. L'auditeur doit consigner ce qui suit dans la documentation de l'audit portant sur ses réponses à l'évaluation des risques d'anomalies significatives, exigées par la norme ISA 330[14] :

    a) les réponses globales à l'évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes au niveau des états financiers pris dans leur ensemble, ainsi que la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit mises en œuvre, et le lien entre ces procédures et son évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes au niveau des assertions ;

    b) les résultats des procédures d'audit, y compris celles conçues pour répondre au risque de contournement des contrôles par la direction.

47. L'auditeur doit consigner dans la documentation de l'audit les communications qu'il a faites en matière de fraude à la direction, aux responsables de la gouvernance, aux autorités de réglementation et à d'autres tiers.

48. Si l'auditeur a conclu que la présomption de risque d'anomalies significatives résultant de fraudes dans la comptabilisation des produits ne s'applique pas dans le contexte de la mission, il doit consigner dans la documentation de l'audit les raisons motivant cette conclusion.

* * *

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Caractéristiques de la fraude (Réf. : par. 3)

A1. La fraude, qu'elle se manifeste sous la forme d'informations financières mensongères ou de détournements d'actifs, suppose l'existence de motifs ou de pressions pour la commettre, des circonstances perçues comme favorables à sa perpétration, ainsi qu'une certaine rationalisation de l'acte commis. Par exemple :

- il peut exister des motifs ou pressions pour présenter des informations financières mensongères lorsque la direction subit des pressions internes ou externes pour atteindre un bénéfice cible ou un résultat financier attendu (et peut-être irréaliste), en particulier lorsque les conséquences de la non-réalisation des objectifs financiers peuvent être importantes pour elle. De même, certaines personnes peuvent avoir un motif pour détourner des actifs du fait, par exemple, qu'elles vivent au-dessus de leurs moyens ;

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

[13] Norme ISA 315 (révisée), paragraphe 32.

[14] Norme ISA 330, paragraphe 28.

- des circonstances perçues comme favorables à la perpétration d'une fraude peuvent exister lorsqu'une personne croit pouvoir contourner le contrôle interne, par exemple du fait qu'elle occupe un poste de confiance ou qu'elle est au courant de déficiences particulières du contrôle interne ;

- il arrive que des personnes soient capables de rationaliser la perpétration d'un acte frauduleux. Certaines personnes possèdent un état d'esprit, un caractère ou un ensemble de valeurs morales qui leur permettent de commettre sciemment et intentionnellement des actes malhonnêtes. Cependant, même des personnes par ailleurs honnêtes peuvent être amenées à commettre des fraudes lorsqu'elles se trouvent dans un environnement où des pressions suffisamment fortes les y incitent.

A2. Les informations financières mensongères impliquent des anomalies intentionnelles, notamment des omissions de montants ou d'informations dans les états financiers, en vue de tromper les utilisateurs des états financiers. Elles peuvent résulter de la volonté de la direction de manipuler les résultats dans le but d'induire en erreur les utilisateurs des états financiers en influençant leur perception de la performance et de la rentabilité de l'entité. La manipulation des résultats peut débuter par des actions d'ampleur limitée ou des révisions inappropriées des hypothèses et des jugements de la direction. Cependant, certaines pressions et certains motifs peuvent conduire à une amplification de ces actions et aboutir à des informations financières mensongères. Une telle situation peut se produire lorsque la direction, par suite de pressions pour répondre aux attentes du marché, ou dans le but de maximiser une rémunération basée sur des performances, adopte intentionnellement des positions qui conduisent à des informations financières mensongères du fait d'anomalies significatives dans les états financiers. Dans certaines entités, la direction peut avoir intérêt à diminuer le bénéfice de manière significative dans le but de réduire les impôts, ou encore à gonfler le bénéfice dans l'espoir d'obtenir un financement bancaire.

A3. Les informations financières mensongères peuvent résulter :

- de manipulations, de falsifications (y compris les contrefaçons de documents) ou de la modification de documents comptables ou de pièces justificatives à partir desquels les états financiers sont établis ;

- de fausses déclarations ou d'omissions intentionnelles d'événements, d'opérations ou d'autres informations importantes dans les états financiers ;

- de l'application volontairement incorrecte des principes comptables en matière d'évaluation, de classement, de présentation ou d'informations à fournir.

A4. Les informations financières mensongères impliquent souvent que la direction contourne des contrôles qui peuvent par ailleurs sembler fonctionner efficacement. La direction peut commettre des fraudes en contournant intentionnellement les contrôles par des moyens tels que les suivants :

- l'enregistrement d'écritures fictives, en particulier à une date proche de la fin d'une période comptable, dans le but de manipuler les résultats ou d'atteindre d'autres objectifs ;

- une révision inappropriée des hypothèses posées et des jugements portés pour l'estimation de certains soldes de comptes ;

- l'omission ou la comptabilisation anticipée ou tardive dans les états financiers d'événements ou d'opérations survenus au cours de la période considérée ;
- l'omission, l'obscurcissement ou la présentation erronée des informations exigées par le référentiel d'information financière applicable ou des informations nécessaires pour que les états financiers donnent une image fidèle ;
- la dissimulation de faits pouvant avoir une incidence sur les montants inscrits dans les états financiers ;
- la réalisation d'opérations complexes, structurées de façon à donner une image inexacte de la situation ou performance financière de l'entité ;
- la modification des documents comptables ou des termes et conditions concernant des opérations importantes et inhabituelles.

A5. Le détournement d'actifs implique le vol de biens appartenant à l'entité et est souvent commis par des employés pour des montants relativement faibles ou non significatifs. Toutefois, la direction peut aussi y être mêlée, car elle est généralement plus à même de déguiser ou dissimuler un détournement d'actifs en ayant recours à des moyens difficiles à détecter. Le détournement d'actifs peut prendre diverses formes, dont les suivantes :

- le détournement de fonds (par exemple, le détournement sur des comptes bancaires personnels d'encaissements de créances ou de sommes recouvrées sur des créances passées en perte) ;
- le vol d'actifs corporels ou l'atteinte à la propriété intellectuelle (par exemple, le vol de stocks pour les utiliser personnellement ou pour les revendre, le vol de résidus pour les revendre, la divulgation de renseignements de nature technologique à un concurrent en échange d'argent) ;
- le paiement par l'entité de biens et de services dont elle n'a pas bénéficié (par exemple, les règlements à des fournisseurs fictifs, les commissions illicites versées par des fournisseurs aux acheteurs de l'entité en contrepartie d'une augmentation des prix ou les rémunérations versées à des employés fictifs) ;
- l'utilisation d'actifs de l'entité à des fins personnelles (par exemple, l'utilisation des actifs de l'entité pour garantir un prêt personnel ou un prêt à une partie liée).

Le détournement d'actifs s'accompagne souvent d'écritures ou de documents fictifs ou trompeurs destinés à dissimuler le fait que les actifs sont manquants ou ont été donnés en garantie sans autorisation appropriée.

Responsabilité à l'égard de la prévention et de la détection des fraudes

Responsabilités de l'auditeur (Réf. : par. 9)

A6. L'auditeur peut être tenu, en vertu des textes légaux ou réglementaires ou des règles de déontologie pertinentes, de mettre en œuvre des procédures supplémentaires et de prendre d'autres mesures. Par exemple, l'*International Code of Ethics for Professional Accountants (including International Independence Standards)* du Conseil des normes internationales de déontologie comptable (le Code de l'IESBA) exige que l'auditeur prenne des mesures pour

répondre aux cas identifiés ou suspectés de non-conformité aux textes légaux et réglementaires et qu'il détermine si d'autres mesures sont nécessaires. Ces mesures peuvent comprendre la communication des cas identifiés ou suspectés de non-conformité aux textes légaux et réglementaires aux autres auditeurs du groupe, y compris l'associé responsable de l'audit du groupe, les auditeurs des composantes ou d'autres auditeurs qui effectuent des travaux à l'égard de composantes du groupe à des fins autres que l'audit des états financiers du groupe[15].

Considérations propres aux entités du secteur public

A7. Dans le secteur public, les responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes peuvent découler de textes légaux ou réglementaires ou d'autres textes émanant d'une autorité qui sont applicables aux entités du secteur public, ou être spécifiquement définies dans le mandat de l'auditeur. En conséquence, il se peut que les responsabilités de l'auditeur d'une entité du secteur public ne se limitent pas à la prise en considération des risques d'anomalies significatives dans les états financiers, mais qu'elles comportent une obligation plus large de considérer les risques de fraude.

Esprit critique (Réf. : par. 13 à 15)

A8. Faire preuve d'esprit critique, c'est s'interroger tout au long de la mission sur la possibilité que les informations et les éléments probants obtenus donnent à penser qu'une anomalie significative résultant d'une fraude pourrait exister. L'esprit critique exige également de s'interroger sur la fiabilité des informations à utiliser comme éléments probants et, le cas échéant, sur les contrôles portant sur la préparation et la mise à jour de ces informations. Compte tenu des caractéristiques de la fraude, il est particulièrement important que l'auditeur fasse preuve d'esprit critique lors de son évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes.

A9. Bien qu'on ne puisse s'attendre à ce que l'auditeur fasse totalement abstraction du jugement que son expérience passée auprès de l'entité l'a amené à porter sur l'honnêteté et l'intégrité de la direction et des responsables de la gouvernance de l'entité, il est particulièrement important qu'il fasse preuve d'esprit critique lorsqu'il considère les risques d'anomalies significatives résultant de fraudes, étant donné que les circonstances peuvent avoir changé.

A10. Un audit effectué conformément aux normes ISA implique rarement l'authentification de documents et l'auditeur n'est pas censé être un expert en matière d'authentification de documents et il n'est d'ailleurs pas formé pour cela[16]. Cependant, si l'auditeur découvre des situations qui l'amènent à douter de l'authenticité d'un document ou à penser que les termes d'un document ont été modifiés sans qu'il en soit informé, ses investigations complémentaires peuvent consister entre autres :

- à obtenir une confirmation directe de la part du tiers concerné ;
- à avoir recours à un expert pour faire évaluer l'authenticité du document.

Entretiens entre les membres de l'équipe de mission (Réf. : par. 16)

A11. Les entretiens entre les membres de l'équipe de mission sur les possibilités d'anomalies significatives résultant de fraudes dans les états financiers de l'entité :

[15] Voir, par exemple, les paragraphes R360.16 à 360.18 A1 du Code de l'IESBA.

[16] Norme ISA 200, paragraphe A49.

- donnent l'occasion aux membres de l'équipe les plus expérimentés de partager leurs idées afin de déterminer où et comment les états financiers de l'entité sont susceptibles de comporter de telles anomalies ;
- permettent à l'auditeur d'envisager des mesures appropriées en réponse à cette éventualité, et de déterminer quels membres de l'équipe de mission mettront en œuvre certaines procédures d'audit ;
- permettent à l'auditeur de déterminer de quelle manière les résultats des procédures d'audit seront partagés au sein de l'équipe de mission et comment seront traitées les allégations de fraudes dont l'auditeur pourrait prendre connaissance.

A12. Les entretiens peuvent comprendre notamment :

- un échange d'idées entre les membres de l'équipe de mission pour déterminer où et comment les états financiers de l'entité (y compris chacun des états financiers et les informations à fournir) sont susceptibles de comporter des anomalies significatives résultant de fraudes, comment la direction pourrait produire et dissimuler des informations financières mensongères, et comment les actifs de l'entité pourraient être détournés ;
- la prise en compte des circonstances pouvant être l'indice d'une manipulation des résultats, ainsi que des pratiques auxquelles pourrait se livrer la direction pour manipuler les résultats et qui pourraient aboutir à des informations financières mensongères ;
- la prise en compte du risque que la direction puisse essayer de présenter les informations d'une manière qui entrave la bonne compréhension des éléments communiqués (par exemple, par la communication d'un excès d'informations non significatives ou par l'utilisation d'un libellé imprécis ou ambigu) ;
- la prise en compte des facteurs externes et internes connus affectant l'entité qui peuvent être à l'origine de motifs ou de pressions susceptibles d'inciter la direction ou d'autres personnes à commettre une fraude, qui ouvrent des possibilités de commettre une fraude, et qui sont révélateurs d'une culture ou d'un environnement permettant à la direction ou à d'autres personnes de rationaliser la perpétration d'une fraude ;
- la prise en considération de l'engagement de la direction dans la surveillance du personnel ayant accès aux liquidités ou à d'autres actifs susceptibles d'être détournés ;
- la prise en considération de tout changement inhabituel ou inexpliqué dans le comportement ou le train de vie de membres de la direction ou d'employés dont l'équipe de mission aurait connaissance ;
- un rappel de l'importance toute particulière de garder à l'esprit, tout au long de l'audit, la possibilité que les états financiers comportent des anomalies significatives résultant de fraudes ;
- la prise en considération des types de situations qui, si elles survenaient, pourraient constituer un indice de fraude ;
- un examen de la façon d'intégrer un élément d'imprévisibilité dans la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit à mettre en œuvre ;

- une réflexion sur les procédures d'audit qui pourraient être choisies pour répondre aux possibilités d'anomalies significatives résultant de fraudes dans les états financiers, et sur les types de procédures d'audit qui pourraient être plus efficaces que d'autres ;
- la prise en compte de toute allégation de fraude portée à la connaissance de l'auditeur ;
- la prise en considération du risque de contournement des contrôles par la direction.

Procédures d'évaluation des risques et activités connexes

Demandes d'informations auprès de la direction

Évaluation par la direction des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes (Réf. : alinéa 18 a))

A13. Du fait que la direction assume la responsabilité du contrôle interne de l'entité et de la préparation des états financiers, il convient que l'auditeur s'entretienne avec elle de l'évaluation qu'elle a faite des risques de fraude et des contrôles en place pour les prévenir et les détecter. La nature, l'étendue et la fréquence de l'évaluation de ces risques et de ces contrôles par la direction varient d'une entité à l'autre. Dans certaines entités, la direction procède à des évaluations détaillées sur une base annuelle ou dans le cadre d'un suivi continu. Dans d'autres entités, la direction peut procéder à des évaluations moins structurées et moins fréquentes. La nature, l'étendue et la fréquence des évaluations faites par la direction sont utiles à l'auditeur pour sa compréhension de l'environnement de contrôle de l'entité. Par exemple, le fait que la direction n'ait pas réalisé d'évaluation des risques de fraude peut, dans certaines circonstances, indiquer qu'elle n'accorde pas suffisamment d'importance au contrôle interne.

Considérations propres aux petites entités

A14. Dans certaines entités, en particulier les plus petites, l'évaluation de la direction peut porter principalement sur les risques de fraude commise par des employés ou sur les risques de détournements d'actifs.

Procédures mises en place par la direction pour identifier les risques de fraude dans l'entité et y répondre (Réf. : alinéa 18 b))

A15. Dans le cas des entités à établissements multiples, les procédures mises en place par la direction peuvent comporter différents niveaux de suivi selon les établissements ou les unités d'exploitation. Il se peut en outre que la direction ait identifié des établissements ou des unités d'exploitation qui sont plus susceptibles que d'autres de présenter un risque de fraude.

Demandes d'informations auprès de la direction et d'autres personnes au sein de l'entité (Réf. : par. 19)

A16. Les réponses aux demandes d'informations adressées à la direction peuvent fournir à l'auditeur des informations utiles concernant les risques que les états financiers comportent des anomalies significatives résultant de fraudes commises par des employés. Il est toutefois peu probable qu'elles lui fournissent des informations utiles concernant les risques que les états financiers comportent des anomalies significatives résultant de fraudes commises par la direction. Par ailleurs, les demandes d'informations auprès d'autres personnes au sein de l'entité peuvent donner l'occasion à ces personnes de transmettre à l'auditeur des informations qui, autrement, ne lui seraient peut-être pas communiquées.

A17. Voici des exemples d'autres personnes au sein de l'entité auprès desquelles l'auditeur peut se renseigner sur l'existence ou la suspicion de fraudes :

- le personnel d'exploitation qui ne participe pas directement au processus d'information financière ;
- les employés à différents niveaux hiérarchiques ;
- les employés qui interviennent dans le lancement, le traitement ou l'enregistrement d'opérations complexes ou inhabituelles, ainsi que ceux qui supervisent ces personnes ou assurent un suivi de leur travail ;
- le conseiller juridique interne ;
- le responsable de l'éthique ou son équivalent ;
- la ou les personnes responsables du suivi des allégations de fraude.

A18. La direction est souvent la mieux placée pour commettre une fraude. Par conséquent, l'auditeur fait preuve d'esprit critique dans son évaluation des réponses de la direction à ses demandes d'informations et il se peut qu'il juge nécessaire que les réponses obtenues soient corroborées par d'autres informations.

Demandes d'informations auprès de la fonction d'audit interne (Réf. : par. 20)

A19. La norme ISA 315 (révisée) et la norme ISA 610 définissent des exigences et fournissent des indications pertinentes pour les audits des entités qui ont une fonction d'audit interne[17]. Lors de la mise en œuvre des exigences de ces normes ISA en contexte de fraude, l'auditeur peut demander des informations au sujet d'activités spécifiques de la fonction, par exemple :

- quelles procédures ont été mises en œuvre par la fonction d'audit interne au cours de l'exercice, le cas échéant, pour détecter les fraudes ;
- si la direction a donné suite de façon satisfaisante aux constatations découlant de l'application de ces procédures.

Acquisition d'une compréhension de la surveillance exercée par les responsables de la gouvernance (Réf. : par. 21)

A20. Les responsables de la gouvernance de l'entité exercent une surveillance sur les systèmes de suivi des risques, du contrôle financier et de la conformité à la législation. Dans beaucoup de pays, les pratiques en matière de gouvernance sont bien développées et les responsables de la gouvernance jouent un rôle actif dans la surveillance de l'évaluation des risques de fraude par l'entité et du contrôle interne relatif à ces risques. Étant donné que les responsabilités qui incombent aux responsables de la gouvernance et à la direction peuvent varier selon l'entité et d'un pays à l'autre, il est important que l'auditeur comprenne la nature de leurs responsabilités

[17] Norme ISA 315 (révisée), alinéa 6 a) et paragraphe 23, et norme ISA 610 (révisée en 2013), *Utilisation des travaux des auditeurs internes*.

respectives pour pouvoir acquérir une compréhension de la surveillance exercée par les personnes compétentes[18].

A21. La compréhension de la surveillance exercée par les responsables de la gouvernance peut éclairer l'auditeur sur les possibilités que l'entité soit exposée à des fraudes commises par la direction, sur le caractère adéquat du contrôle interne relatif aux risques de fraude et sur la compétence et l'intégrité de la direction. L'auditeur peut acquérir cette compréhension par différents moyens, par exemple en assistant à des réunions au cours desquelles ces questions sont abordées, par la lecture des procès-verbaux de ces réunions, ou encore par des demandes d'informations auprès des responsables de la gouvernance.

Considérations propres aux petites entités

A22. Dans certaines entités, tous les responsables de la gouvernance participent à la gestion de l'entité. Ce peut être le cas, par exemple, lorsqu'une petite entité est dirigée par un propriétaire unique et que personne d'autre n'est investi de fonctions de gouvernance. Généralement, l'auditeur n'a alors aucune démarche à faire, vu l'absence de fonction de surveillance distincte des fonctions de direction.

Prise en considération d'autres informations (Réf. : par. 24)

A23. En plus des informations obtenues par la mise en œuvre de procédures analytiques, d'autres informations recueillies au sujet de l'entité et de son environnement peuvent être utiles pour identifier les risques d'anomalies significatives résultant de fraudes. Les entretiens entre les membres de l'équipe de mission peuvent fournir des informations utiles pour l'identification de ces risques. Les informations obtenues par l'auditeur dans le cadre du processus d'acceptation ou de maintien de la relation client, de même que l'expérience acquise lors d'autres missions réalisées pour l'entité, par exemple des missions d'examen limité d'informations financières intermédiaires, peuvent aussi se révéler pertinentes pour l'identification des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes.

Évaluation des facteurs de risque de fraude (Réf. : par. 25)

A24. Le fait que la fraude soit habituellement dissimulée peut en rendre la détection très difficile. Néanmoins, l'auditeur peut relever des événements ou des circonstances qui indiquent l'existence de motifs ou de pressions pour commettre une fraude ou qui offrent l'occasion de la commettre (facteurs de risque de fraude). Par exemple :

- le besoin de satisfaire les attentes de tiers afin d'obtenir des capitaux propres supplémentaires peut créer des pressions incitant à la fraude ;
- l'attribution de primes importantes en cas de réalisation d'objectifs de résultats irréalistes peut constituer un motif pour commettre une fraude ;
- un environnement de contrôle qui n'est pas efficace peut offrir l'occasion de commettre une fraude.

[18] Les paragraphes A1 à A8 de la norme ISA 260 (révisée) expliquent avec qui l'auditeur communique lorsque la structure de gouvernance de l'entité n'est pas bien définie.

A25. Il n'est pas facile de classer les facteurs de risque de fraude par ordre d'importance. Leur portée varie considérablement. Certains des facteurs sont présents dans des entités dont la situation ne présente pas de risques d'anomalies significatives. En conséquence, l'auditeur exerce son jugement professionnel pour déterminer s'il est en présence d'un facteur de risque de fraude et s'il lui faut en tenir compte dans l'évaluation du risque que les états financiers comportent des anomalies significatives résultant de fraudes.

A26. L'Annexe 1 présente des exemples de facteurs de risque de fraude ayant rapport aux informations financières mensongères et aux détournements d'actifs. Ces exemples sont classés en fonction des trois conditions généralement présentes en cas de fraude :

- des motifs ou des pressions pour commettre une fraude ;
- des circonstances perçues comme favorables à la perpétration d'une fraude ;
- la capacité de rationaliser l'acte frauduleux.

Il se peut que les facteurs de risque qui reflètent une attitude permettant la rationalisation de l'acte frauduleux ne soient pas facilement décelables par l'auditeur. Il peut néanmoins arriver qu'il prenne connaissance de l'existence de telles informations. Bien que les facteurs de risque de fraude décrits à l'Annexe 1 couvrent un large éventail de situations susceptibles d'être rencontrées par l'auditeur, ils ne constituent que des exemples, et d'autres facteurs de risque peuvent exister.

A27. La taille, la complexité et la structure de propriété de l'entité ont une incidence importante sur la prise en considération des facteurs de risque de fraude pertinents. Par exemple, dans le cas d'une grande entité, il est généralement possible de limiter les agissements répréhensibles de la part de la direction par des moyens tels que :

- une surveillance efficace de la part des responsables de la gouvernance ;
- une fonction d'audit interne efficace ;
- l'existence et l'application effective d'un code de bonne conduite écrit.

De plus, la prise en considération des facteurs de risque de fraude au niveau d'une unité d'exploitation peut fournir un éclairage différent de celui obtenu à l'échelle de l'entité.

Considérations propres aux petites entités

A28. Dans le cas d'une petite entité, certaines ou l'ensemble de ces considérations peuvent être inapplicables ou de moindre importance. Par exemple, une petite entité peut ne pas avoir de code de bonne conduite écrit, mais avoir néanmoins développé une culture qui, par la communication orale et l'exemple de la direction, fait ressortir l'importance de l'intégrité et du comportement éthique. De manière générale, le fait que la direction soit assumée dans une petite entité par une seule personne n'indique pas forcément que la direction n'affiche pas et ne communique pas une attitude appropriée à l'égard du contrôle interne et du processus d'information financière. Dans certaines entités, l'obligation d'obtenir des autorisations de la direction peut compenser des contrôles par ailleurs déficients et réduire le risque de fraudes commises par le personnel. Le fait que la direction soit dominée par une seule personne peut

cependant constituer une déficience potentielle du contrôle interne, puisque la direction a alors la possibilité de contourner les contrôles.

Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes

Risques de fraude dans la comptabilisation des produits (Réf. : par. 27)

A29. La surévaluation des produits (en raison, par exemple, de l'enregistrement anticipé de produits ou de l'enregistrement d'opérations fictives) ou, à l'inverse, leur sous-évaluation (par exemple dans le cas du rattachement inapproprié de produits à une période ultérieure) sont fréquemment la source d'anomalies significatives résultant d'informations financières mensongères.

A30. Les risques de fraude dans la comptabilisation des produits peuvent être plus élevés dans certaines entités que dans d'autres. Par exemple, dans les entités cotées, la direction peut subir des pressions ou avoir des motifs pour établir des informations financières mensongères par une comptabilisation inappropriée des produits lorsque, par exemple, le rendement est évalué en fonction de la croissance des produits ou des profits d'un exercice à l'autre. De même, les risques de fraude dans la comptabilisation des produits peuvent, par exemple, être plus élevés dans le cas des entités dont une partie importante des produits provient des ventes au comptant.

A31. La présomption de l'existence de risques de fraude dans la comptabilisation des produits peut être écartée. Par exemple, l'auditeur peut conclure qu'il n'y a pas de risque d'anomalies significatives résultant de fraudes dans la comptabilisation des produits dans le cas où les produits sont générés par un seul type d'opération simple, par exemple les loyers provenant d'un immeuble locatif qui ne comporte qu'une seule unité de location.

Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes, et compréhension des contrôles correspondants de l'entité (Réf. : par. 28)

A32. La direction peut être amenée à porter des jugements sur la nature et l'étendue des contrôles qu'elle choisit de mettre en place et sur la nature et l'étendue des risques qu'elle décide d'assumer[19]. Pour déterminer les types de contrôles à mettre en place dans le but de prévenir et de détecter les fraudes, la direction prend en compte les risques que les états financiers puissent comporter des anomalies significatives résultant de fraudes. Dans sa démarche, la direction peut être amenée à conclure qu'il n'est pas efficace par rapport au coût de mettre en place et de maintenir un contrôle particulier lorsque la réduction attendue des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes est limitée.

A33. Il est donc important pour l'auditeur d'acquérir une compréhension des contrôles conçus, mis en place et maintenus par la direction pour prévenir et détecter les fraudes. Ce faisant, l'auditeur peut constater, par exemple, que la direction a sciemment accepté les risques associés à une non-séparation des tâches. Par ailleurs, les informations obtenues dans le cadre de l'acquisition de cette compréhension peuvent également être utiles pour identifier les facteurs de risque de fraude susceptibles d'avoir une incidence sur l'évaluation par l'auditeur des risques que les états financiers comportent des anomalies significatives résultant de fraudes.

Réponses à l'évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes

Réponses globales (Réf. : par. 29)

---

[19] Norme ISA 315 (révisée), paragraphe A56.

A34. L'élaboration de réponses globales adaptées à l'évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes implique généralement de s'interroger sur la façon d'exercer un esprit critique plus aigu dans la démarche générale d'audit, par exemple :

- en déterminant avec plus de circonspection la nature et l'étendue de la documentation à examiner à l'appui des opérations significatives ;
- en reconnaissant le besoin de corroborer davantage les explications ou les déclarations de la direction concernant des éléments significatifs.

L'élaboration de ces réponses globales implique également une réflexion plus générale parallèlement aux procédures spécifiques prévues par ailleurs. Cette réflexion porte entre autres sur les questions énumérées au paragraphe 30, qui font l'objet de précisions ci-dessous.

Affectation et supervision de l'équipe de mission (Réf. : alinéa 30 a))

A35. L'auditeur peut répondre aux risques identifiés d'anomalies significatives résultant de fraudes, par exemple en affectant à la mission des personnes additionnelles ayant des compétences et des connaissances spécialisées, tels des experts en juricomptabilité et en informatique ou des collaborateurs de plus grande expérience.

A36. Le degré de supervision exercé par l'auditeur est fonction de son évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes et de la compétence des membres de l'équipe de mission qui exécutent les travaux.

Élément d'imprévisibilité dans le choix des procédures d'audit (Réf. : alinéa 30 c))

A37. L'introduction d'un élément d'imprévisibilité dans la détermination de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures d'audit à mettre en œuvre est importante étant donné que les personnes qui, dans l'entité, sont bien au fait des procédures d'audit normalement mises en œuvre dans le cadre d'une mission peuvent être plus facilement en mesure de dissimuler des informations financières mensongères. Cela peut se faire, par exemple :

- en appliquant des procédures de corroboration à certains soldes de comptes et à des assertions qui, autrement, ne feraient pas l'objet de tests en raison de leur caractère non significatif ou du faible niveau de risque qu'ils présentent ;
- en modifiant le calendrier des procédures d'audit par rapport à celui qui serait normalement attendu ;
- en utilisant des méthodes de sondage différentes ;
- en mettant en œuvre des procédures d'audit dans plusieurs établissements ou à l'improviste.

Procédures d'audit en réponse à l'évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes au niveau des assertions (Réf. : par. 31)

A38. Les réponses de l'auditeur à son évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes au niveau des assertions peuvent l'amener à modifier la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit de l'une ou plusieurs des façons suivantes :

- la nature des procédures d'audit à mettre en œuvre peut devoir être modifiée afin de recueillir des éléments probants plus fiables et plus pertinents ou d'obtenir des informations

corroborantes supplémentaires. Les modifications peuvent concerner à la fois le choix et l'association des procédures à appliquer. Par exemple :

- il peut être fait davantage appel à l'observation physique ou à l'inspection de certains actifs, ou l'auditeur peut décider de recourir à des techniques d'audit assistées par ordinateur pour recueillir davantage d'éléments probants sur les données contenues dans les comptes ou les fichiers mouvements importants,
- l'auditeur peut concevoir des procédures lui permettant d'obtenir des informations corroborantes supplémentaires. Ainsi, dans le cas où l'auditeur constate que la direction est sous pression pour atteindre les bénéfices attendus, il peut y avoir un risque qu'elle gonfle le chiffre d'affaires en comptabilisant indûment des produits dont la comptabilisation n'est pas permise en raison des modalités des contrats de vente ou en facturant des ventes avant l'expédition. En pareil cas, l'auditeur peut, par exemple, concevoir des demandes de confirmation externe pour faire confirmer non seulement les soldes de comptes, mais aussi les termes des contrats de vente, notamment la date, les conditions de reprise éventuelle et les modalités de livraison. Par ailleurs, l'auditeur peut également juger efficace de compléter ces informations externes par des demandes d'informations auprès du personnel non financier de l'entité afin de vérifier si les termes des contrats de vente et les modalités de livraison n'auraient pas été modifiés ;

- le calendrier des procédures de corroboration peut devoir être adapté. L'auditeur peut conclure que pour mieux répondre à un risque d'anomalies significatives résultant de fraudes, il est préférable de concentrer la mise en œuvre des procédures de corroboration à la fin ou vers la fin de la période. Il peut également conclure que, compte tenu de l'évaluation des risques d'anomalies intentionnelles ou de manipulations, il ne serait pas efficace de réaliser des procédures destinées à étendre à la fin de la période les conclusions de ses travaux effectués à une date intermédiaire. En revanche, du fait qu'une anomalie intentionnelle (une anomalie résultant d'une comptabilisation incorrecte des produits d'exploitation, par exemple) peut trouver son origine dans une période intermédiaire, l'auditeur peut décider d'appliquer des procédures de corroboration à des opérations conclues plus tôt au cours de la période ou tout au long de celle-ci ;
- l'étendue des procédures mises en œuvre reflète l'évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes. Par exemple, il peut être approprié d'élargir la taille des échantillons ou de mettre en œuvre des procédures analytiques à un niveau de détail plus poussé. Par ailleurs, des techniques d'audit assistées par ordinateur peuvent permettre d'augmenter l'étendue des sondages portant sur les fichiers mouvements et les comptes. Ces techniques peuvent être utilisées pour sélectionner un échantillon d'opérations à partir des principaux fichiers électroniques, pour trier des opérations ayant des caractéristiques particulières, ou pour tester l'ensemble d'une population au lieu d'un simple échantillon.

A39. Si l'auditeur identifie un risque d'anomalies significatives résultant de fraudes qui affecte les quantités en stock, un examen des comptes de stocks de l'entité peut l'aider à identifier les établissements ou les articles qui nécessitent une attention particulière pendant et après le comptage des stocks. Un tel examen peut conduire à la décision d'assister à l'inventaire physique dans certains établissements à l'improviste, ou de procéder à des comptages dans tous les établissements à la même date.

A40. Il se peut que l'auditeur identifie un risque d'anomalies significatives résultant de fraudes qui affecte plusieurs comptes et assertions, notamment un risque lié à l'évaluation des actifs, aux estimations relatives à des opérations spécifiques (par exemple, des acquisitions, des restructurations ou des cessions de secteurs d'activité) ou à des charges importantes à payer (par exemple, les obligations au titre d'un régime de pensions et des autres avantages postérieurs à l'emploi ou les passifs au titre d'obligations environnementales). Le risque peut aussi être lié à des changements importants dans les hypothèses retenues pour les estimations récurrentes. Les informations recueillies dans le cadre de l'acquisition d'une compréhension de l'entité et de son environnement peuvent aider l'auditeur dans son évaluation du caractère raisonnable des estimations faites par la direction, ainsi que des hypothèses et jugements sous-jacents. Un examen rétrospectif des hypothèses et des jugements similaires de la direction au cours des périodes précédentes peut également éclairer l'auditeur quant au caractère raisonnable des hypothèses et des jugements sur lesquels sont fondées les estimations de la direction.

A41. Des exemples de procédures d'audit possibles en réponse à l'évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes, dont certaines comportent un élément d'imprévisibilité, sont présentés à l'Annexe 2. Cette annexe fournit des exemples de réponses de l'auditeur à son évaluation des risques d'anomalies significatives résultant soit d'informations financières mensongères, y compris en ce qui concerne la comptabilisation des produits d'exploitation, soit de détournements d'actifs.

Procédures d'audit en réponse aux risques de contournement des contrôles par la direction

Écritures de journal et autres ajustements (Réf. : alinéa 33 a))

A42. La présence, dans les états financiers, d'anomalies significatives résultant de fraudes implique souvent la manipulation du processus d'information financière par l'enregistrement d'écritures de journal incorrectes ou non autorisées. Cela peut se produire tout au long de l'exercice ou à la clôture, ou lorsque la direction procède à des ajustements de montants dans les états financiers qui ne sont pas reflétés par des écritures de journal, par exemple des ajustements de consolidation ou des reclassements.

A43. En outre, il importe que l'auditeur considère les risques d'anomalies significatives liés au contournement des contrôles sur les écritures de journal, car si les processus et les contrôles automatisés peuvent réduire le risque d'erreurs accidentelles, ils n'éliminent pas le risque que des personnes contournent ces processus automatisés, par exemple en modifiant les montants qui sont automatiquement transmis au grand livre ou au système d'information financière. Dans les cas où on a recours à l'informatique pour le transfert automatique d'informations, il se peut aussi qu'il y ait peu ou point de traces visibles de telles interventions dans les systèmes d'information.

A44. Pour identifier et sélectionner les écritures de journal et les autres ajustements à tester, et afin de déterminer la méthode appropriée pour examiner les pièces justificatives des éléments sélectionnés, les facteurs suivants sont pertinents :

- *l'évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes* — la présence de facteurs de risque de fraude et les autres informations recueillies dans le cadre de l'évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes peuvent aider

l'auditeur à identifier des catégories spécifiques d'écritures de journal et d'autres ajustements à tester ;

- *les contrôles mis en place sur les écritures de journal et les autres ajustements* — la mise en place de contrôles efficaces sur la préparation et la passation des écritures de journal et des autres ajustements peut permettre de réduire l'étendue des procédures de corroboration à mettre en œuvre, à condition que l'auditeur ait testé l'efficacité du fonctionnement des contrôles ;

- *le processus d'information financière de l'entité et la nature des éléments probants pouvant être obtenus* — dans de nombreuses entités, le traitement des opérations courantes comporte des tâches et des procédures à la fois manuelles et automatisées. De la même façon, le traitement des écritures de journal et des autres ajustements peut comporter des procédures et des contrôles à la fois manuels et automatisés. Dans les cas où l'informatique est utilisée dans le processus d'information financière, il se peut que les écritures de journal et les autres ajustements n'existent que sur support électronique ;

- *les caractéristiques des écritures de journal et des autres ajustements frauduleux* — les écritures de journal et les autres ajustements incorrects présentent souvent des caractéristiques particulières. Il peut notamment s'agir d'écritures a) enregistrées dans des comptes sans lien entre eux, inhabituels ou rarement utilisés, b) passées par des personnes qui ne sont pas censées enregistrer d'écritures, c) inscrites en fin de période ou après la date de clôture avec peu ou pas de justification ou de description, d) passées sans numéro de compte soit avant ou pendant la préparation des états financiers, ou e) comportant des chiffres ronds ou qui se terminent invariablement par les mêmes chiffres ;

- *la nature et la complexité des comptes* — les écritures de journal et les autres ajustements incorrects peuvent être enregistrés dans des comptes qui a) comportent des opérations complexes ou de nature inhabituelle, b) contiennent des estimations et des ajustements de clôture importants, c) ont comporté des anomalies dans le passé, d) n'ont pas fait l'objet d'un rapprochement dans le délai normal ou comportent des différences non expliquées, e) contiennent des opérations intragroupe, ou f) sont associés d'une façon ou d'une autre à un risque identifié d'anomalies significatives résultant de fraudes. Lors de l'audit d'entités ayant plusieurs établissements ou composantes, il faut envisager la nécessité de sélectionner des écritures de journal de plusieurs établissements ;

- *les écritures de journal et les autres ajustements traités hors du cadre normal des activités* — il se peut que les écritures de journal non standard ne soient pas soumises au même niveau de contrôle interne que les écritures de journal courantes passées pour enregistrer des opérations telles que les ventes, les achats et les décaissements mensuels.

A45. L'auditeur exerce son jugement professionnel pour déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des tests qu'il entend effectuer sur les écritures de journal et les autres ajustements. Cependant, les écritures de journal et les autres ajustements à caractère frauduleux étant souvent passés en fin de période, l'auditeur est tenu, selon le sous-alinéa 33 a)ii), de sélectionner les écritures de journal et les autres ajustements passés à ce moment-là. De plus, du fait que des anomalies significatives résultant de fraudes dans les états financiers peuvent survenir en tout temps au cours de la période et être accompagnées d'efforts considérables pour dissimuler la façon dont les fraudes ont été perpétrées, l'auditeur est tenu, selon le sous-alinéa 33 a)iii), de considérer la

nécessité de procéder également à des tests sur des écritures de journal et d'autres ajustements passés tout au long de la période.

Estimations comptables (Réf. : alinéa 33 b))

A46. La préparation des états financiers exige de la direction qu'elle pose un certain nombre de jugements ou d'hypothèses sur lesquels reposent des estimations comptables importantes, et qu'elle assure le suivi régulier du caractère raisonnable de ces estimations. L'information financière mensongère résulte souvent d'anomalies délibérées dans les estimations comptables. Ces anomalies peuvent découler, par exemple, d'une sous-estimation ou d'une surestimation systématique de toutes les provisions ou réserves dans le but soit de lisser les bénéfices sur deux périodes ou plus, soit d'atteindre un niveau de bénéfice déterminé de manière à tromper les utilisateurs des états financiers en influençant leur appréciation des performances et de la rentabilité de l'entité.

A47. L'examen rétrospectif des jugements et des hypothèses posés par la direction relativement aux estimations comptables importantes reflétées dans les états financiers de l'exercice précédent a pour but de déterminer s'il existe des indications d'un parti pris possible de la direction. Il ne vise pas à remettre en cause le jugement professionnel exercé par l'auditeur dans l'exercice précédent sur la base des informations alors disponibles.

A48. La norme ISA 540 (révisée) exige elle aussi un examen rétrospectif[20]. Mené à titre de procédure d'évaluation des risques, cet examen vise l'obtention d'informations sur l'efficacité des estimations comptables antérieures de la direction, l'obtention d'éléments probants concernant le dénouement — ou, le cas échéant, la révision de ces estimations comptables — pour faciliter l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives relatifs à la période considérée et, enfin, l'obtention d'éléments probants concernant des questions, comme l'incertitude d'estimation, sur lesquelles il peut être obligatoire de fournir des informations dans les états financiers. Pour des raisons d'ordre pratique, l'auditeur peut procéder à l'examen des jugements et des hypothèses de la direction pour déterminer s'ils sont empreints d'un parti pris susceptible de constituer un risque d'anomalie significative résultant d'une fraude, selon les exigences de la présente norme ISA, en même temps qu'il effectue l'examen exigé par la norme ISA 540 (révisée).

Justification économique des opérations importantes (Réf. : alinéa 33 c))

A49. Parmi les indices qui peuvent donner à croire que des opérations importantes qui ne s'inscrivent pas dans le cadre normal des activités de l'entité, ou qui apparaissent autrement inhabituelles, ont peut-être été conclues dans le but de présenter des informations financières mensongères ou de dissimuler un détournement d'actifs, il y a les suivants :

- la forme des opérations semble exagérément complexe (par exemple, des opérations faisant intervenir de multiples entités au sein d'un groupe consolidé ou de multiples tiers non liés) ;
- la direction ne s'est pas entretenue avec les responsables de la gouvernance de la nature et de la comptabilisation de ces opérations, et celles-ci ne font pas l'objet d'une documentation adéquate ;

[20] Norme ISA 540, *Audit des estimations comptables et des informations y afférentes*, paragraphe 14.

- la direction insiste davantage sur la nécessité d'un traitement comptable particulier que sur la substance économique de l'opération ;
- des opérations auxquelles ont participé des parties liées non consolidées, y compris des entités ad hoc, n'ont pas été dûment examinées et approuvées par les responsables de la gouvernance ;
- les opérations sont caractérisées par la participation de parties liées jusqu'à présent inconnues ou de parties qui n'ont ni la taille ni la surface financière pour exécuter l'opération sans le soutien de l'entité auditée.

Évaluation des éléments probants (Réf. : par. 35 à 38)

A50. La norme ISA 330 exige que, sur la base des procédures d'audit mises en œuvre et des éléments probants recueillis, l'auditeur apprécie si ses évaluations initiales des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions demeurent valables[21]. Cette appréciation est avant tout qualitative et fondée sur le jugement de l'auditeur. Elle peut apporter un éclairage complémentaire sur les risques d'anomalies significatives résultant de fraudes et sur l'éventuelle nécessité de mettre en œuvre des procédures d'audit supplémentaires ou différentes. L'Annexe 3 présente des exemples de circonstances pouvant indiquer la possibilité de fraudes.

Procédures analytiques mises en œuvre vers la fin de l'audit pour parvenir à une conclusion générale (Réf. : par. 35)

A51. Déterminer quelles tendances et corrélations particulières sont susceptibles d'indiquer un risque d'anomalies significatives résultant de fraudes exige l'exercice du jugement professionnel. Les corrélations inhabituelles concernant les produits et le résultat en fin d'exercice sont particulièrement pertinentes. Il peut s'agir, par exemple, de montants de produits anormalement élevés comptabilisés dans les dernières semaines de la période ou d'opérations inhabituelles, ou encore d'un résultat qui est incompatible avec l'évolution des flux de trésorerie d'exploitation.

Prise en compte des anomalies détectées (Réf. : par. 36 à 38)

A52. Puisque la fraude suppose l'existence de motifs ou de pressions incitant à la commettre, des circonstances perçues comme favorables à sa perpétration ainsi qu'une certaine rationalisation de l'acte, il est peu probable qu'une fraude détectée constitue un cas isolé. Par conséquent, des anomalies nombreuses relevées dans un même établissement, même si leur effet cumulatif n'est pas significatif, peuvent indiquer l'existence d'un risque d'anomalies significatives résultant de fraudes.

A53. Les incidences d'une fraude détectée varient selon les circonstances. Ainsi, une fraude négligeable en elle-même peut être importante si elle implique la haute direction. La fiabilité des éléments probants recueillis précédemment peut être remise en question, dès lors qu'il peut y avoir un doute sur l'exhaustivité et la sincérité des déclarations de la direction ainsi que sur l'authenticité et la fiabilité des documents comptables et des pièces justificatives. Il peut également y avoir une possibilité de collusion impliquant des employés, des dirigeants ou des tiers.

[21] Norme ISA 330, paragraphe 25.

A54. La norme ISA 450[22] et la norme ISA 700 (révisée)[23] définissent des exigences et fournissent des indications sur l'évaluation et le traitement des anomalies, ainsi que leur incidence sur l'opinion exprimée par l'auditeur dans son rapport.

Impossibilité de poursuivre la mission (Réf. : par. 39)

A55. Voici des exemples de circonstances exceptionnelles qui peuvent se présenter et conduire l'auditeur à s'interroger sur la possibilité de poursuivre sa mission :

- l'entité ne prend pas les mesures appropriées que l'auditeur juge nécessaires relativement à la fraude, même dans le cas où la fraude n'est pas significative par rapport aux états financiers ;
- l'évaluation par l'auditeur des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes et les résultats des procédures d'audit indiquent l'existence d'un risque important de fraudes significatives et généralisées ;
- l'auditeur a des doutes sérieux sur la compétence ou l'intégrité de la direction ou des responsables de la gouvernance.

A56. Compte tenu de la diversité des situations qui peuvent se produire, il n'est pas possible de décrire tous les cas où la démission de l'auditeur est appropriée. Cette décision dépend de facteurs tels que les incidences de l'implication d'un membre de la direction ou des responsables de la gouvernance dans la fraude (et les répercussions possibles sur la fiabilité des déclarations de la direction) ainsi que les conséquences, pour l'auditeur, du maintien de sa relation avec l'entité.

A57. Dans de telles circonstances, l'auditeur a des obligations professionnelles et légales, qui peuvent différer d'un pays à l'autre. Par exemple, dans certains pays, l'auditeur peut avoir le droit ou l'obligation d'adresser une déclaration ou un rapport à la ou aux personnes qui lui ont confié la mission, ou dans certains cas, aux autorités de réglementation. Étant donné la nature exceptionnelle des circonstances et la nécessité de tenir compte de ses obligations légales, l'auditeur peut juger utile d'obtenir un avis juridique avant de décider de sa démission et de déterminer une ligne de conduite appropriée, qui pourrait éventuellement comprendre la communication d'un rapport aux actionnaires, aux autorités de réglementation ou à d'autres tiers[24].

Considérations propres aux entités du secteur public

A58. Dans le secteur public, il arrive souvent que l'auditeur n'ait pas la faculté de démissionner en raison de la nature de son mandat ou de considérations d'intérêt public.

Déclarations écrites (Réf. : par. 40)

A59. La norme ISA 580[25] définit des exigences et fournit des indications sur l'obtention de déclarations appropriées de la direction et, le cas échéant, des responsables de la gouvernance dans le cadre de l'audit. Quelle que soit la taille de l'entité, il importe que la direction et, le cas échéant, les

---

22 Norme ISA 450, *Évaluation des anomalies détectées au cours de l'audit*.

23 Norme ISA 700 (révisée), *Opinion et rapport sur des états financiers*.

24 Le Code de l'IESBA fournit des indications sur la communication avec l'auditeur qui succède à l'auditeur en place.

25 Norme ISA 580, *Déclarations écrites*.

responsables de la gouvernance, en plus de reconnaître qu'ils se sont acquittés de leurs responsabilités quant à la préparation des états financiers, reconnaissent qu'ils sont responsables du contrôle interne conçu, mis en place et maintenu pour prévenir et détecter les fraudes.

A60. En raison de la nature de la fraude et des difficultés que rencontrent les auditeurs pour détecter les anomalies significatives résultant de fraudes dans les états financiers, il est important que l'auditeur obtienne de la direction et, le cas échéant, des responsables de la gouvernance, une déclaration écrite lui confirmant qu'ils l'ont informé :

a) des résultats de l'évaluation faite par la direction du risque que les états financiers puissent comporter des anomalies significatives résultant de fraudes ;

b) de toute fraude avérée, suspectée ou alléguée concernant l'entité dont elles ont connaissance.

Communication avec la direction et avec les responsables de la gouvernance (Réf. : par. 41 à 43)

A61. Dans certains pays, il est possible que des textes légaux ou réglementaires apportent des restrictions à la communication par l'auditeur de certaines questions à la direction et aux responsables de la gouvernance. 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, y compris alerter l'entité lorsque, par exemple, l'auditeur doit signaler le cas de fraude à une autorité compétente en vertu de la législation sur le blanchiment d'argent. Dans ces circonstances, les questions examinées par l'auditeur peuvent être complexes et l'auditeur peut juger utile d'obtenir un avis juridique.

Communication avec la direction (Réf. : par. 41)

A62. Lorsque les éléments probants obtenus par l'auditeur indiquent l'existence ou la possibilité d'une fraude, il est important qu'il en informe dès que possible la direction, au niveau hiérarchique approprié, même si la question peut être considérée comme sans importance (par exemple, un détournement de fonds mineur par un employé occupant un poste peu élevé dans la hiérarchie). La détermination du niveau hiérarchique approprié auquel il convient de signaler le problème relève du jugement professionnel et dépend de facteurs tels que la probabilité de collusion ainsi que la nature et l'ampleur de la fraude suspectée. Généralement, le niveau hiérarchique approprié correspond au moins à l'échelon immédiatement supérieur à celui des personnes qui semblent être impliquées dans la fraude suspectée.

Communication avec les responsables de la gouvernance (Réf. : par. 42)

A63. L'auditeur peut communiquer de vive voix ou par écrit avec les responsables de la gouvernance. La norme ISA 260 (révisée) énumère des facteurs que l'auditeur prend en compte pour déterminer si sa communication sera de vive voix ou par écrit[26]. Vu la nature et le caractère délicat d'une fraude impliquant la haute direction ou d'une fraude aboutissant à une anomalie significative dans les états financiers, l'auditeur signale le problème dès que possible et peut juger nécessaire d'en faire rapport par écrit.

[26] Norme ISA 260 (révisée), paragraphe A38.

A64. Dans certains cas, l'auditeur peut juger souhaitable de communiquer avec les responsables de la gouvernance lorsqu'il prend connaissance de cas de fraude impliquant des membres du personnel qui ne sont pas membres de la direction et n'entraînant pas d'anomalies significatives. Au demeurant, il se peut que les responsables de la gouvernance souhaitent être informés de telles circonstances. Le processus de communication est facilité si, au cours de la phase initiale de l'audit, l'auditeur et les responsables de la gouvernance s'entendent sur la nature et l'étendue des communications de l'auditeur sur le sujet.

A65. Dans les circonstances exceptionnelles où l'auditeur a des doutes sur l'intégrité ou l'honnêteté de la direction ou des responsables de la gouvernance, il peut juger utile d'obtenir un avis juridique avant de décider de la ligne de conduite à adopter.

Autres questions ayant trait à la fraude (Réf. : par. 43)

A66. Les autres questions ayant trait à la fraude qu'il convient d'aborder avec les responsables de la gouvernance peuvent comprendre, par exemple :

- les préoccupations que suscitent la nature, l'étendue et la fréquence des évaluations que fait la direction des contrôles mis en place pour prévenir et détecter les fraudes et du risque que les états financiers puissent comporter des anomalies ;
- le fait que la direction ne se soit pas employée à corriger de façon appropriée les déficiences importantes du contrôle interne qui ont été relevées ou qu'elle n'ait pas répondu par des mesures appropriées à une fraude détectée ;
- l'évaluation faite par l'auditeur de l'environnement de contrôle de l'entité, y compris les questions relatives à la compétence et à l'intégrité de la direction ;
- les agissements de la direction qui peuvent constituer des indices d'informations financières mensongères, par exemple le choix et l'application, par la direction, de méthodes comptables qui peuvent indiquer des tentatives de sa part pour manipuler les résultats dans le but de tromper les utilisateurs des états financiers en influençant leur appréciation des performances et de la rentabilité de l'entité ;
- des préoccupations quant au caractère adéquat et exhaustif des autorisations concernant les opérations qui ne semblent pas s'inscrire dans le cadre normal des activités.

Communication des cas de fraude à une autorité compétente extérieure à l'entité (Réf. : par. 44)

A67. La norme ISA 250 (révisée)[27] fournit des indications supplémentaires concernant la détermination par l'auditeur du caractère obligatoire ou approprié, dans les circonstances, de la communication des cas identifiés ou suspectés de non-conformité aux textes légaux et réglementaires, y compris la prise en compte de l'obligation au secret professionnel imposée à l'auditeur.

A68. La détermination exigée par le paragraphe 44 peut nécessiter la prise en compte d'éléments complexes et l'exercice du jugement professionnel. L'auditeur peut ainsi envisager la consultation de ressources à l'interne (au sein du cabinet ou d'un cabinet membre du réseau) ou la consultation confidentielle d'une autorité de réglementation ou d'un organisme professionnel (à

[27] Norme ISA 250 (révisée), *Prise en compte des textes légaux et réglementaires dans un audit d'états financiers*, paragraphes A28 à A34.

moins qu'une telle consultation ne soit interdite par les textes légaux ou réglementaires ou ne constitue un manquement à l'obligation au secret professionnel). L'auditeur peut également envisager d'obtenir un avis juridique pour bien comprendre les options qui s'offrent à lui ainsi que les conséquences professionnelles ou juridiques de l'adoption d'une ligne de conduite particulière.

Considérations propres aux entités du secteur public

A69. Dans le secteur public, l'obligation de signaler une fraude, qu'elle ait été découverte dans le cadre du processus d'audit ou autrement, peut faire l'objet de dispositions spécifiques du mandat de l'auditeur ou de textes légaux ou réglementaires ou d'autres textes émanant d'une autorité.

Annexe 1

(Réf. : par. A26)

Exemples de facteurs de risque de fraude

La présente annexe contient des exemples de facteurs de risque de fraude que peuvent rencontrer les auditeurs dans des situations très variées. Elle présente séparément les exemples ayant trait aux deux types de fraudes pris en considération par l'auditeur : les informations financières mensongères et les détournements d'actifs. Pour chacun de ces types de fraudes, les facteurs de risque sont par ailleurs classés selon les trois conditions qui sont généralement présentes en cas d'anomalies significatives résultant de fraudes, soit : a) motifs et pressions, b) circonstances favorables et c) attitudes et rationalisations. Bien que les facteurs de risque présentés couvrent un large éventail de situations, il ne s'agit que d'exemples ; en conséquence, l'auditeur peut identifier d'autres facteurs de risque ou des facteurs différents. Tous les exemples cités ne sont pas applicables à toutes les situations rencontrées, et certains d'entre eux peuvent avoir plus ou moins d'importance selon la taille de l'entité, sa structure de propriété ou les circonstances. Enfin, l'ordre dans lequel les facteurs sont présentés ne reflète pas leur importance relative ou leur fréquence de survenance.

Facteurs de risque associés à des anomalies résultant d'informations financières mensongères

Les exemples de facteurs de risque qui suivent sont associés à des anomalies résultant d'informations financières mensongères.

Motifs et pressions

La stabilité financière ou la rentabilité de l'entité sont menacées par des conditions économiques ou sectorielles ou par des conditions affectant l'exploitation de l'entité, telles que les suivantes :

- un niveau élevé de concurrence ou de saturation du marché, accompagné de marges à la baisse ;
- une grande vulnérabilité aux changements rapides (par exemple l'évolution de la technologie, l'obsolescence des produits ou la fluctuation des taux d'intérêt) ;
- des baisses importantes de la demande client et une augmentation du nombre de faillites affectant le secteur d'activité ou l'économie en général ;
- des pertes d'exploitation laissant planer le spectre d'une faillite, d'une saisie ou d'une offre publique d'achat hostile ;
- des flux de trésorerie liés aux activités d'exploitation constamment négatifs ou l'incapacité de générer des flux de trésorerie au moyen des activités d'exploitation bien que l'information présentée fasse état de bénéfices et d'une croissance des bénéfices ;
- une croissance rapide ou une rentabilité anormale, surtout par rapport aux autres sociétés du même secteur ;
- de nouvelles exigences comptables, légales ou réglementaires.

La direction subit des pressions énormes pour satisfaire aux exigences ou aux attentes de tiers en raison :

- du niveau de rentabilité ou de croissance attendu des analystes financiers, des investisseurs institutionnels, des créanciers importants ou d'autres tiers à l'entité (particulièrement lorsque les attentes sont trop ambitieuses ou irréalistes), y compris des attentes créées par la direction elle-même, notamment par des messages exagérément optimistes dans des communiqués de presse ou dans le rapport annuel ;
- de la nécessité d'obtenir du financement supplémentaire par emprunt ou par actions (par exemple pour d'importants projets de recherche et développement ou l'acquisition d'immobilisations) afin de garder l'entreprise concurrentielle ;
- de la difficulté à satisfaire aux conditions d'admission à la cote, aux conditions de remboursement de la dette ou aux clauses restrictives des contrats d'emprunt ;
- des effets négatifs, perçus ou réels, de la publication de mauvais résultats financiers pour des opérations importantes en cours, telles que des regroupements d'entreprises ou des attributions de contrats.

Les informations disponibles indiquent que les performances financières de l'entité menacent la situation financière personnelle des dirigeants ou des responsables de la gouvernance du fait :

- d'une participation financière importante dans l'entité ;
- qu'une part importante de leur rémunération (par exemple, primes, options sur actions et clause d'indexation sur les bénéfices futurs) soit conditionnelle à l'atteinte d'objectifs audacieux quant au cours de l'action, aux résultats d'exploitation, à la situation financière ou aux flux de trésorerie[28] ;
- du cautionnement des dettes de l'entité.

La direction ou le personnel d'exploitation subit des pressions indues pour que soient atteints des objectifs fixés par les responsables de la gouvernance, notamment des objectifs de ventes ou de rentabilité.

Circonstances favorables

La nature des activités de l'entité ou du secteur fournit des occasions de présenter des informations financières mensongères en raison des faits suivants :

- l'existence d'opérations importantes avec des parties liées hors du cadre normal des activités ou avec des entités liées non auditées ou auditées par un autre cabinet ;
- une solide surface financière ou une position dominante dans un secteur d'activité permet à l'entité d'imposer ses conditions aux clients et aux fournisseurs, ce qui peut donner lieu à des opérations qui sont inappropriées ou qui ne sont pas conclues dans des conditions de pleine concurrence ;

[28] Les plans d'incitation de la direction peuvent être conditionnels à l'atteinte d'objectifs qui ne sont liés qu'à certains comptes ou certaines activités de l'entité, qui peuvent par ailleurs ne pas être significatifs par rapport à l'entité prise dans son ensemble.

- des actifs, passifs, produits ou charges fondés sur des estimations importantes qui impliquent des jugements subjectifs ou des incertitudes difficiles à corroborer ;
- des opérations importantes inhabituelles ou hautement complexes, notamment celles réalisées en fin de période, qui posent des problèmes difficiles en matière de prééminence de la substance sur la forme ;
- des installations ou des activités importantes situées ou exercées dans des pays étrangers dont le contexte et la culture des affaires sont différents ;
- le recours à des intermédiaires commerciaux qui ne semble pas clairement justifié sur le plan des affaires ;
- des activités de filiales ou de succursales ou des comptes bancaires importants dans des paradis fiscaux, qui ne semblent pas clairement justifiés sur le plan des affaires.

Le suivi de la direction n'est pas efficace, pour les raisons suivantes :

- la direction est dominée par une seule personne ou par un petit groupe (dans une entité autre qu'une entité gérée par le propriétaire-dirigeant) sans qu'il y ait de contrôles compensatoires ;
- une surveillance inefficace du processus d'information financière et du contrôle interne de la part des responsables de la gouvernance.

La structure organisationnelle est complexe ou instable, comme l'attestent les faits suivants :

- une difficulté à cerner l'organisation ou à identifier la ou les personnes qui ont le contrôle de l'entité ;
- une structure organisationnelle exagérément complexe comportant des entités juridiques ou des voies hiérarchiques inhabituelles ;
- un taux de rotation élevé des membres de la haute direction, des conseillers juridiques ou des responsables de la gouvernance.

Des composantes du contrôle interne sont déficientes pour les raisons suivantes :

- un suivi inadéquat des contrôles, y compris les contrôles automatisés et les contrôles sur l'information financière intermédiaire (lorsque la publication externe de celle-ci est requise) ;
- des taux de rotation élevés ou l'emploi de personnel inefficace dans les fonctions de comptabilité, d'informatique ou d'audit interne ;
- des systèmes comptables et d'information inefficaces, notamment des situations impliquant des déficiences importantes du contrôle interne.

Attitudes et rationalisations

- Communication, mise en œuvre, soutien ou suivi inefficaces des valeurs ou des normes éthiques de l'entité par la direction, ou communication de valeurs ou de normes éthiques inappropriées.

- Interventions ou préoccupations excessives des dirigeants non financiers en ce qui concerne le choix des méthodes comptables ou l'établissement des estimations importantes.
- Historique connu d'infractions aux lois sur les valeurs mobilières ou à d'autres textes légaux et réglementaires, ou de poursuites contre l'entité, ses hauts dirigeants ou les responsables de sa gouvernance relativement à des allégations de fraude ou d'infraction aux textes légaux et réglementaires.
- Préoccupation exagérée de la direction pour le maintien ou la hausse du cours des actions ou pour l'évolution des profits.
- Habitude de la direction de s'engager vis-à-vis des analystes, des créanciers et d'autres tiers à atteindre des prévisions audacieuses ou irréalistes.
- Manquement de la direction à corriger rapidement les déficiences importantes du contrôle interne dont elle a connaissance.
- Intérêt de la part de la direction à rechercher des moyens inappropriés de réduire le plus possible les bénéfices présentés, pour des motifs fiscaux.
- Démotivation au sein de la haute direction.
- Absence de distinction de la part du propriétaire-dirigeant entre ses opérations personnelles et les opérations de son entreprise.
- Conflit entre actionnaires dans une entité à actionnariat restreint.
- Tentatives répétées de la direction de justifier des traitements comptables inhabituels ou inappropriés en invoquant leur caractère non significatif.
- Relation tendue entre la direction et l'auditeur actuel ou son prédécesseur, comme l'indiquent les faits suivants :
    - conflits fréquents avec l'auditeur actuel ou son prédécesseur sur des questions de comptabilité, d'audit ou d'information financière ;
    - conditions déraisonnables imposées à l'auditeur, par exemple des contraintes de temps irréalistes pour l'achèvement de l'audit ou la délivrance de son rapport ;
    - imposition de restrictions à l'auditeur, qui limitent de façon inappropriée l'accès à certaines personnes ou informations ou la possibilité de communiquer efficacement avec les responsables de la gouvernance ;
    - comportement dominateur de la direction lorsqu'elle traite avec l'auditeur, particulièrement pour tenter de l'influencer quant à l'étendue de l'audit, ou au choix ou au maintien des membres du cabinet affectés à la mission d'audit ou consultés dans le cadre de la mission.

Facteurs de risque associés à des anomalies résultant de détournements d'actifs

Les facteurs de risque associés à des anomalies résultant de détournements d'actifs sont également classés selon les trois conditions généralement présentes en cas de fraude : les motifs et les pressions, les circonstances favorables, ainsi que les attitudes et les rationalisations.

Certains des facteurs de risque associés à des anomalies résultant d'informations financières mensongères peuvent aussi être présents dans le cas d'anomalies résultant de détournements d'actifs. Par exemple, il peut y avoir un suivi inefficace exercé sur la direction ou d'autres déficiences du contrôle interne dans le cas d'anomalies résultant d'informations financières mensongères ou de détournements d'actifs. On trouvera ci-après une liste d'exemples de facteurs de risque de fraude associés à des anomalies résultant de détournements d'actifs.

Motifs et pressions

Des obligations financières personnelles peuvent créer des pressions sur la direction ou les employés qui ont accès à la trésorerie ou à d'autres actifs susceptibles de vol et les amener à détourner ces actifs.

Des relations conflictuelles entre l'entité et les employés ayant accès à la trésorerie ou à d'autres actifs susceptibles de vol peuvent motiver ces employés à détourner des actifs. Des relations conflictuelles peuvent notamment découler :

- de licenciements annoncés ou prévus ;
- de changements récents ou prévus dans les rémunérations ou les avantages sociaux des employés ;
- des promotions, rémunérations, ou autres gratifications qui ne correspondent pas aux attentes.

Circonstances favorables

Certaines caractéristiques ou circonstances peuvent accroître le risque de détournements d'actifs. Par exemple, les facteurs suivants augmentent les possibilités de détournements d'actifs :

- montants importants d'espèces en caisse ou manipulés ;
- stocks composés d'articles de petite taille, de grande valeur ou en forte demande ;
- actifs facilement convertibles tels que des obligations au porteur, des diamants ou des puces électroniques ;
- immobilisations de petite taille, facilement revendables ou ne portant aucune mention de propriété.

Un contrôle interne inadéquat sur certains actifs peut accroître le risque de détournements de ces actifs. Par exemple, des détournements d'actifs peuvent survenir pour les raisons suivantes :

- séparation des tâches ou contrôles indépendants inadéquats ;
- surveillance inadéquate des dépenses de la haute direction, notamment les frais de déplacement et autres frais remboursés ;
- surveillance inadéquate, par la direction, du personnel responsable des actifs (par exemple, supervision ou suivi inadéquats des établissements éloignés) ;
- sélection inadéquate des candidats aux postes donnant accès à des actifs ;

- tenue inadéquate des fichiers sur les actifs ;
- système d'autorisation et d'approbation des opérations inadéquat (par exemple, pour les achats) ;
- moyens inadéquats de protection physique des espèces, des titres, des stocks ou des immobilisations ;
- absence de rapprochements exhaustifs et en temps opportun des actifs ;
- manque de documentation appropriée et en temps opportun pour certaines opérations (par exemple, dans le cas des crédits pour retours de marchandises) ;
- absence de vacances obligatoires pour le personnel exécutant des fonctions clés en matière de contrôle ;
- compréhension insuffisante de l'informatique de la part de la direction, ce qui donne la possibilité au personnel informatique de commettre des détournements ;
- contrôles d'accès inadéquats sur les fichiers automatisés, y compris les contrôles sur les journaux de bord des systèmes informatiques et l'analyse de ces journaux.

Attitudes et rationalisations

- Indifférence concernant le besoin de contrôler ou de réduire les risques liés au détournement d'actifs.
- Indifférence concernant le contrôle interne relatif aux détournements d'actifs (contournement des contrôles existants ou absence de mesures appropriées pour corriger les déficiences connues du contrôle interne).
- Comportement dénotant du mécontentement ou de l'insatisfaction par rapport à l'entité ou à la façon dont elle traite l'employé.
- Changement de comportement ou de train de vie pouvant constituer un indice de détournements d'actifs.
- Tolérance pour les petits vols.

Annexe 2

(Réf. : par. A41)

Exemples de procédures d'audit possibles en réponse à l'évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes

On trouvera ci-après une liste d'exemples de procédures d'audit qu'il est possible de mettre en œuvre en réponse à l'évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes associées à des informations financières mensongères et à des détournements d'actifs. Bien que les procédures indiquées couvrent un large éventail de situations, elles ne constituent que des exemples et, par conséquent, peuvent ne pas être les plus appropriées ou ne pas être nécessaires dans toutes les situations. Enfin, l'ordre dans lequel les procédures sont présentées ne reflète pas leur importance relative.

Prise en considération des risques au niveau des assertions

Les réponses spécifiques de l'auditeur à son évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes varient selon les types ou les associations de facteurs de risque de fraude ou de conditions identifiés, et selon les catégories d'opérations, les soldes de comptes, les informations à fournir et les assertions susceptibles d'être affectés.

Voici des exemples de réponses spécifiques de l'auditeur :

- visiter les lieux ou effectuer certains tests à l'improviste ou sans annonce préalable. Par exemple, observer la prise d'inventaire physique dans des établissements où la présence de l'auditeur n'a pas été annoncée au préalable ou effectuer un comptage surprise de la caisse ;
- exiger que les stocks soient comptés à la fin de l'exercice ou à une date plus rapprochée de la date de clôture, afin de réduire le plus possible le risque de manipulation des soldes entre la date de fin de comptage et la date de clôture ;
- modifier la stratégie d'audit pour l'exercice considéré. Par exemple, communiquer verbalement avec les clients et fournisseurs importants en plus de leur envoyer des demandes de confirmation écrites, envoyer des demandes de confirmation à une personne en particulier dans une organisation ou rechercher des informations additionnelles ou différentes ;
- effectuer un examen détaillé des écritures de régularisation de fin de trimestre ou de fin d'exercice de l'entité et procéder à des investigations sur toute écriture dont la nature ou le montant semble inhabituel ;
- dans le cas des opérations importantes et inhabituelles, en particulier celles qui se produisent à la clôture de l'exercice ou peu avant, examiner la possibilité qu'elles aient été conclues avec des parties liées et procéder à des investigations sur l'origine des ressources financières à la base des opérations ;
- mettre en œuvre des procédures analytiques de corroboration portant sur des données désagrégées. Par exemple, comparer le chiffre d'affaires et le coût des ventes par emplacement, par branche d'activité ou par mois avec les attentes de l'auditeur ;

- interroger les membres du personnel travaillant dans les secteurs pour lesquels un risque d'anomalies significatives de fraudes a été identifié, afin d'obtenir leur avis sur ce risque et la façon dont les contrôles permettent d'y faire face, le cas échéant ;
- lorsque d'autres auditeurs indépendants auditent les états financiers d'une ou de plusieurs filiales, divisions ou succursales, s'entretenir avec eux de l'étendue des travaux à effectuer pour répondre à l'évaluation du risque d'anomalies significatives résultant de fraudes attribuable à des opérations ou à des activités entre ces composantes auditées ;
- lorsque les travaux d'un expert deviennent particulièrement importants relativement à un poste des états financiers pour lequel le risque d'anomalies résultant de fraudes est considéré comme élevé, mettre en œuvre des procédures supplémentaires portant sur certaines ou l'ensemble des hypothèses, méthodes ou constatations de l'expert pour s'assurer que les constatations de celui-ci ne sont pas déraisonnables, ou engager un autre expert à cette fin ;
- mettre en œuvre des procédures d'audit pour analyser certains soldes d'ouverture de comptes de bilan provenant des états financiers précédemment audités afin d'évaluer de quelle façon certains éléments impliquant des estimations et des jugements (par exemple, une provision pour retours sur ventes) ont été reconsidérés à la lumière des informations obtenues au cours de l'exercice ;
- mettre en œuvre des procédures pour vérifier les rapprochements de comptes ou autres rapprochements préparés par l'entité, y compris ceux qui ont été effectués pour les périodes intermédiaires ;
- mettre en œuvre des techniques assistées par ordinateur, telles que l'exploration de données pour vérifier s'il existe des exceptions dans une population ;
- tester l'intégrité des registres produits et des opérations lancées par ordinateur ;
- chercher à obtenir des éléments probants supplémentaires auprès de sources externes à l'entité auditée.

Réponses spécifiques — Anomalies résultant d'informations financières mensongères

Voici des exemples de réponses de l'auditeur à son évaluation des risques d'anomalies significatives résultant d'informations financières mensongères :

Comptabilisation des produits

- Mettre en œuvre des procédures analytiques de corroboration concernant les produits, sur la base de données non regroupées. Par exemple, comparer les produits de l'exercice courant par mois et par branche d'activité ou unité d'exploitation avec les données correspondantes des exercices précédents. À cet égard, les techniques d'audit assistées par ordinateur peuvent faciliter l'identification des corrélations ou des opérations inhabituelles ou inattendues ayant rapport aux produits.
- Faire confirmer par les clients certaines clauses pertinentes des contrats et l'absence d'accords parallèles, étant donné que de telles clauses et de tels accords déterminent souvent le traitement comptable approprié, et que la documentation concernant les raisons

de certains rabais ou la période à laquelle ils se rapportent est souvent déficiente. Par exemple, les critères d'acceptation, les modalités de livraison et de paiement, l'absence ou non d'obligations après-vente, le droit de retourner le produit, les valeurs de revente garanties, ainsi que les clauses résolutoires, de résiliation ou de remboursement constituent souvent des éléments pertinents dans de telles circonstances.

- Interroger le personnel des ventes et du marketing ou le conseiller juridique interne sur les ventes ou expéditions dont l'exécution est proche de la date de clôture et chercher à savoir si, selon eux, ces opérations étaient assorties de termes et conditions inhabituels.
- Être présent physiquement dans un ou plusieurs établissements à la fin de l'exercice pour observer l'expédition des marchandises ou leur préparation pour l'expédition (ou encore les retours en attente de traitement) et mettre en œuvre d'autres procédures de séparation des exercices appropriées en ce qui concerne les ventes et les stocks.
- Dans les cas où les opérations de vente sont lancées, traitées et enregistrées électroniquement, tester les contrôles afin de déterminer s'ils fournissent l'assurance que les opérations de vente inscrites ont été effectivement réalisées et qu'elles sont enregistrées correctement.

Quantités en stock

- Examiner les comptes de stocks de l'entité pour repérer les établissements ou les articles qui nécessiteront une attention particulière pendant et après le comptage physique des stocks.
- Observer l'inventaire physique dans certains établissements sans annonce préalable ou procéder à des comptages dans tous les établissements à la même date.
- Procéder à des comptages des quantités en stock à la clôture ou à une date proche de la clôture, dans le but de réduire le plus possible le risque de manipulation indue entre la date du comptage et la date de clôture.
- Mettre en œuvre des procédures supplémentaires lors de l'observation de l'inventaire physique. Par exemple, examiner plus rigoureusement le contenu des emballages, la manière dont les marchandises sont empilées (par exemple, un empilement au cœur duquel se trouve un vide) ou étiquetées, et la qualité (c'est-à-dire la pureté, la catégorie ou la concentration) des substances liquides telles que les parfums ou les produits chimiques spécialisés. Le recours à un expert peut être utile dans ces cas.
- Comparer les quantités de la période considérée avec celles des périodes précédentes par classe ou catégorie d'articles, par emplacement ou selon d'autres critères, ou comparer les quantités comptées avec les fichiers de l'inventaire permanent.
- Utiliser des techniques d'audit assistées par ordinateur pour réaliser des sondages plus poussés sur la compilation des comptages physiques des stocks (par exemple, effectuer un tri par numéro des étiquettes de comptage pour tester les contrôles sur ces dernières, ou par numéro de série des articles pour tester la possibilité d'omission ou de comptage en double).

Estimations de la direction

- Avoir recours à un expert afin d'obtenir une estimation indépendante qui sera comparée avec celle de la direction.
- Faire des demandes d'informations auprès de personnes ne faisant pas partie de la direction ni du service de la comptabilité afin de corroborer la capacité et la volonté de la direction de mener à bien les actions liées à l'établissement de l'estimation.

Réponses spécifiques — Anomalies résultant du détournement d'actifs

Des circonstances différentes exigent nécessairement des réponses différentes. Généralement, la réponse de l'auditeur à son évaluation du risque d'anomalies significatives résultant d'une fraude associée à un détournement d'actifs est axée sur certains soldes de comptes et certaines catégories d'opérations. Bien que certaines des procédures mentionnées dans les deux catégories de réponses ci-dessus puissent s'appliquer dans de telles circonstances, l'étendue du travail est déterminée en fonction des informations particulières obtenues relativement au risque de détournement identifié.

Voici des exemples de réponses de l'auditeur à son évaluation du risque d'anomalies significatives résultant des détournements d'actifs :

- effectuer un comptage des espèces ou des titres négociables à la date de clôture ou à une date proche ;
- faire confirmer directement par les clients les opérations inscrites dans leurs comptes (y compris les notes de crédit et les retours sur ventes, ainsi que les dates des règlements) pour la période faisant l'objet de l'audit ;
- analyser les recouvrements de créances passées en perte ;
- analyser les écarts d'inventaire négatifs par emplacement et par type de produits ;
- comparer les principaux ratios de stocks avec ceux du secteur d'activité ;
- vérifier les pièces justificatives des réductions apportées au fichier d'inventaire permanent ;
- comparer par informatique la liste des fournisseurs à celle du personnel afin de relever les adresses et les numéros de téléphone qui concordent ;
- effectuer une recherche informatisée dans les documents de paie pour relever les adresses, les numéros d'employé, les numéros d'identification fiscale et les comptes de banque qui y figurent en double ;
- examiner les dossiers du personnel pour relever ceux qui contiennent peu ou pas de traces d'activité — par exemple, aucune évaluation du rendement ;
- analyser les retours et rabais sur ventes à la recherche de profils ou de tendances inhabituels ;
- faire confirmer des clauses spécifiques de contrats par des tiers ;
- recueillir des éléments probants attestant que les clauses des contrats sont respectées ;

- vérifier la légitimité des dépenses importantes ou inhabituelles ;
- vérifier l'autorisation et la valeur comptable des prêts consentis à la haute direction et aux parties liées ;
- vérifier l'ampleur et la légitimité des notes de frais soumises par la haute direction.

Annexe 3

(Réf. : par. A50)

Exemples de situations qui indiquent la possibilité de fraudes

La liste ci-après donne des exemples de situations qui peuvent indiquer la possibilité que les états financiers comportent une anomalie significative résultant de fraudes.

Déficiences dans la comptabilité, dont les suivantes :

- opérations dont l'enregistrement est incomplet ou tardif, qui sont enregistrées pour un montant erroné, dans la mauvaise période, au mauvais compte ou en contradiction avec la politique de l'entité ;
- soldes ou opérations non justifiés ou non autorisés ;
- ajustements de dernière minute ayant un effet important sur les résultats financiers ;
- preuve que des membres du personnel ont des droits d'accès aux systèmes et aux comptes qui ne cadrent pas avec les tâches qu'ils sont autorisés à accomplir ;
- indications ou plaintes concernant une fraude alléguée communiquées à l'auditeur.

Éléments probants contradictoires ou manquants, par exemple :

- documents manquants ;
- documents qui semblent avoir été modifiés ;
- documents qui ne sont disponibles que sous forme de photocopies ou de fichiers électroniques alors qu'on s'attendrait à trouver des originaux ;
- présence d'éléments importants inexpliqués dans les rapprochements ;
- changements inhabituels dans le bilan ou encore changements dans les tendances ou les corrélations ou ratios importants des états financiers — par exemple, les comptes clients qui augmentent plus rapidement que les produits d'exploitation ;
- réponses incohérentes, vagues ou peu plausibles obtenues de la direction ou du personnel à la suite de demandes d'informations ou de procédures analytiques ;
- divergences inhabituelles entre les documents comptables de l'entité et les réponses aux demandes de confirmation ;
- grand nombre de crédits et d'autres ajustements enregistrés dans les comptes clients ;
- écarts inexpliqués ou insuffisamment expliqués entre le grand livre auxiliaire des comptes clients et le compte collectif du grand livre ou entre les relevés de comptes clients et le grand livre auxiliaire des comptes clients ;
- chèques annulés manquants ou inexistants dans les cas où ils auraient normalement dû être retournés à l'entité avec le relevé bancaire ;
- disparition importante de stocks ou d'autres actifs corporels ;

- éléments probants électroniques dont l'indisponibilité ou l'absence est contraire aux pratiques ou aux politiques de l'entité concernant la conservation des documents ;
- taux de réponses aux demandes de confirmation moins élevé ou plus élevé que prévu ;
- incapacité pour l'entité de produire des éléments probants concernant les mises à l'essai des développements des systèmes clés et des modifications de programmes ainsi que les activités d'implémentation pour les changements et déploiements des systèmes effectués au cours de l'exercice considéré.

Relations problématiques ou inhabituelles entre l'auditeur et la direction, par exemple :

- refus de donner accès aux documents comptables et aux installations ou interdiction de communiquer avec certains employés, clients ou fournisseurs, ou avec d'autres personnes auprès de qui il serait possible de recueillir des éléments probants ;
- contraintes excessives de délai imposées par la direction pour la résolution de questions complexes ou litigieuses ;
- plaintes de la direction au sujet de l'exécution de l'audit ou intimidation exercée par la direction à l'encontre des membres de l'équipe de mission, particulièrement en rapport avec l'appréciation critique des éléments probants par l'auditeur ou avec la résolution d'éventuelles divergences d'opinions entre ce dernier et la direction ;
- retards inhabituels mis par l'entité à fournir les informations demandées ;
- réticence à faciliter l'accès de l'auditeur aux principaux fichiers électroniques pour y réaliser des sondages à l'aide de techniques d'audit assistées par ordinateur ;
- refus de donner accès aux principales installations informatiques et interdiction de communiquer avec le personnel informatique clé, notamment le personnel affecté à la sécurité, à l'exploitation et au développement des systèmes ;
- réticence à fournir des informations supplémentaires dans les états financiers ou à réviser les informations fournies pour les rendre plus complètes et plus intelligibles ;
- absence de volonté de corriger en temps opportun les déficiences du contrôle interne qui ont été relevées.

Autres situations :

- réticence de la direction à permettre à l'auditeur de rencontrer à huis clos les responsables de la gouvernance ;
- méthodes comptables qui semblent s'écarter des pratiques du secteur ;
- révisions fréquentes d'estimations comptables qui ne semblent pas dues à des changements de circonstances ;
- tolérance de manquements au code de bonne conduite de l'entité.

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT 250 (RÉVISÉE)

PRISE EN COMPTE DES TEXTES LÉGAUX ET RÉGLEMENTAIRES DANS UN AUDIT D'ÉTATS FINANCIERS

(En vigueur pour les audits d'états financiers des périodes closes à compter du 15 décembre 2017)

SOMMAIRE

	Paragraphe
Introduction	
Champ d'application de la présente norme ISA	1
Incidence des textes légaux et réglementaires	2
Responsabilité de la conformité aux textes légaux et réglementaires	3-9
Date d'entrée en vigueur	10
Objectifs	11
Définition	12
Exigences	
Prise en considération par l'auditeur de la conformité aux textes légaux et réglementaires	13-18
Procédures d'audit à mettre en œuvre lorsqu'un cas de non-conformité est identifié ou suspecté	19-22
Communication des cas identifiés ou suspectés de non-conformité	23-29
Documentation	30
Modalités d'application et autres commentaires explicatifs	
Responsabilité de la conformité aux textes légaux et réglementaires	A1-A8
Définition	A9-A10
Prise en considération par l'auditeur de la conformité aux textes légaux et réglementaires	A11-A16
Procédures d'audit à mettre en œuvre lorsqu'un cas de non-conformité est identifié ou suspecté	A17-A25
Communication des cas identifiés ou suspectés de non-conformité	A26-A34
Documentation	A35-A36

La Norme internationale d'audit (ISA) 250 (révisée), *Prise en compte des textes légaux et réglementaires dans un audit d'états financiers*, 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 prendre en compte les textes légaux et réglementaires dans le cadre d'un audit d'états financiers. Elle ne s'applique pas aux autres missions d'assurance dans lesquelles l'auditeur est expressément chargé de tester la conformité à des textes légaux ou réglementaires spécifiques et de produire un rapport distinct sur cette conformité.

Incidence des textes légaux et réglementaires

2. L'incidence des textes légaux et réglementaires sur les états financiers varie considérablement. Les textes légaux et réglementaires auxquels est soumise une entité constituent son cadre légal et réglementaire. Les dispositions de certains de ces textes ont une incidence directe sur les états financiers de l'entité en ce qu'elles déterminent les montants et les informations à fournir dans ses états financiers. D'autres textes légaux ou réglementaires créent des obligations pour la direction ou définissent les conditions dans lesquelles l'entité est autorisée à exercer ses activités mais n'ont pas d'incidence directe sur ses états financiers. Certaines entités exercent leurs activités dans des secteurs fortement réglementés (par exemple les banques et les entreprises chimiques). D'autres ne sont soumises qu'aux nombreux textes légaux et réglementaires afférents à la conduite des affaires en général (par exemple ceux concernant la santé et la sécurité au travail, ainsi que l'égalité des chances dans l'emploi). La non-conformité à des textes légaux et réglementaires peut donner lieu à des amendes et à des procédures judiciaires ou entraîner pour l'entité d'autres conséquences susceptibles d'avoir une incidence significative sur ses états financiers.

Responsabilité de la conformité aux textes légaux et réglementaires (Réf. : par. A1 à A8)

3. Il incombe à la direction, sous la surveillance des responsables de la gouvernance, de veiller à ce que l'entité exerce ses activités conformément aux dispositions applicables des textes légaux et réglementaires, y compris celles qui déterminent les montants et les informations à fournir dans ses états financiers.

Responsabilité de l'auditeur

4. Les exigences de la présente norme ISA sont conçues pour aider l'auditeur à identifier les anomalies significatives dans les états financiers qui résultent des cas de non-conformité aux textes légaux et réglementaires. Toutefois, l'auditeur n'a pas la responsabilité de prévenir les cas de non-conformité et l'on ne peut s'attendre à ce qu'il détecte tous les cas de non-conformité aux textes légaux et réglementaires.

5. Il incombe à l'auditeur d'obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers pris dans leur ensemble sont exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs[1]. Lorsqu'il réalise un audit d'états financiers, l'auditeur tient compte du cadre légal et réglementaire applicable. En raison des limites inhérentes à l'audit, il existe un risque inévitable que certaines anomalies significatives contenues dans les états financiers puissent ne pas être détectées, même si l'audit a été bien planifié et réalisé conformément aux normes ISA[2]. Dans le contexte des textes légaux et réglementaires, les incidences possibles de ces limites inhérentes sur la capacité de

---

[1] Norme ISA 200, *Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et réalisation d'un audit conforme aux Normes internationales d'audit*, paragraphe 5.

[2] Norme ISA 200, paragraphes A53 et A54.

l'auditeur de détecter des anomalies significatives sont accrues, notamment pour les raisons suivantes :

- il existe de nombreux textes légaux et réglementaires, touchant principalement les aspects opérationnels de l'entité, qui le plus souvent n'ont aucune incidence sur les états financiers et échappent aux systèmes d'information pertinents pour l'information financière ;
- les cas de non-conformité peuvent impliquer des actes visant à les dissimuler, par exemple : collusion, fabrication de faux, omission délibérée d'enregistrer certaines opérations, contournement des contrôles par la direction ou fausses déclarations faites intentionnellement à l'auditeur ;
- seul un tribunal ou un autre organisme juridictionnel compétent peut déterminer, en dernier ressort, si un acte donné constitue un cas de non-conformité.

D'ordinaire, plus un cas de non-conformité est éloigné des événements et opérations reflétés dans les états financiers, moins il est probable que l'auditeur en prendra connaissance ou l'identifiera comme tel.

6. La présente norme ISA distingue les responsabilités qui incombent à l'auditeur en matière de conformité pour deux catégories différentes de textes légaux et réglementaires : (Réf. : par. A6, A12 et A13)

   a) les dispositions des textes légaux et réglementaires généralement considérés comme ayant une incidence directe sur la détermination de montants et d'informations de nature significative à fournir dans les états financiers, par exemple les textes légaux et réglementaires ayant trait à la fiscalité et aux régimes de retraite (voir le paragraphe 14) (Réf. : par. A12);

   b) les autres textes légaux et réglementaires n'ayant pas d'incidence directe sur la détermination des montants et des informations à fournir dans les états financiers, mais dont le respect peut être fondamental pour les aspects opérationnels de l'entreprise, pour la capacité de l'entité de poursuivre ses activités ou pour éviter d'encourir des sanctions significatives (par exemple le respect des conditions attachées à un permis d'exploitation, la conformité aux ratios de solvabilité réglementaires ou la conformité à la réglementation environnementale) ; la non-conformité à de tels textes légaux et réglementaires peut donc avoir une incidence significative sur les états financiers (voir le paragraphe 15) (Réf. : par. A13).

7. Dans la présente norme ISA, des exigences différentes sont définies pour chacune de ces deux catégories de textes légaux et réglementaires. Dans le cas de la catégorie mentionnée à l'alinéa 6 a), la responsabilité de l'auditeur consiste à obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur la conformité aux dispositions de ces textes légaux et réglementaires. Dans le cas de la catégorie mentionnée à l'alinéa 6 b), la responsabilité de l'auditeur se limite à mettre en œuvre des procédures d'audit spécifiées visant à faciliter l'identification des cas de non-conformité aux textes légaux et réglementaires qui pourraient avoir une incidence significative sur les états financiers.

8. L'auditeur est tenu par la présente norme ISA de demeurer attentif à la possibilité que d'autres procédures d'audit qu'il met en œuvre dans le but de se former une opinion sur les états financiers puissent l'amener à relever des cas de non-conformité. L'exercice d'un esprit critique tout au long de l'audit, comme l'exige la norme ISA 200[3], est important dans ce contexte, compte tenu de la multitude de textes légaux et réglementaires qui ont une incidence sur l'entité.

[3] Norme ISA 200, paragraphe 15.

9. L'auditeur peut avoir des responsabilités additionnelles, conformément aux textes légaux ou réglementaires ou aux règles de déontologie pertinentes, à l'égard de la non-conformité de l'entité aux textes légaux et réglementaires, qui peuvent différer ou aller au-delà des exigences de la présente norme ISA, par exemple : (Réf. : par. A8)

   a) répondre aux cas identifiés ou suspectés de non-conformité aux textes légaux et réglementaires, y compris les exigences relatives aux communications avec la direction et les responsables de la gouvernance, apprécier le caractère approprié de la réponse aux cas de non-conformité et déterminer s'il y a lieu de prendre d'autres mesures ;

   b) communiquer à d'autres auditeurs les cas identifiés ou suspectés de non-conformité aux textes légaux et réglementaires (dans un audit des états financiers du groupe, par exemple) ;

   c) se conformer aux exigences en matière de documentation concernant les cas identifiés ou suspectés de non-conformité aux textes légaux et réglementaires.

   Le fait de s'acquitter de responsabilités additionnelles peut fournir des informations supplémentaires qui sont utiles aux fins des travaux qu'effectue l'auditeur conformément à la présente norme ISA et à d'autres normes ISA (concernant l'intégrité de la direction ou, le cas échéant, des responsables de la gouvernance, par exemple).

Date d'entrée en vigueur

10. La présente norme ISA s'applique aux audits d'états financiers des périodes closes à compter du 15 décembre 2017.

Objectifs

11. Les objectifs de l'auditeur sont :

   a) d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur la conformité aux dispositions des textes légaux et réglementaires généralement considérés comme ayant une incidence directe sur la détermination de montants et d'informations de nature significative à fournir dans les états financiers ;

   b) de mettre en œuvre des procédures d'audit spécifiées visant à faciliter l'identification des cas de non-conformité aux autres textes légaux et réglementaires qui pourraient avoir une incidence significative sur les états financiers ;

   c) de répondre de manière appropriée aux cas identifiés ou suspectés de non-conformité aux textes légaux et réglementaires relevés au cours de l'audit.

Définition

12. Dans la présente norme ISA, on entend par :

   « non-conformité », les actes, y compris les omissions, commis intentionnellement ou non par l'entité, les responsables de la gouvernance, la direction ou d'autres personnes travaillant pour l'entité ou sous sa direction, qui enfreignent les textes légaux et réglementaires en vigueur. La non-conformité ne s'étend pas aux fautes personnelles sans rapport avec les activités de l'entité. (Réf. : par. A9 et A10)

Exigences

Prise en considération par l'auditeur de la conformité aux textes légaux et réglementaires

13. Lors de l'acquisition d'une compréhension de l'entité et de son environnement en conformité avec la norme ISA 315 (révisée)[4], l'auditeur doit acquérir une compréhension générale :

    a) du cadre légal et réglementaire applicable à l'entité et à son secteur d'activité ;

    b) de la façon dont l'entité se conforme à ce cadre. (Réf. : par. A11)

14. L'auditeur doit obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur la conformité aux dispositions des textes légaux et réglementaires généralement considérés comme ayant une incidence directe sur la détermination de montants et d'informations de nature significative à fournir dans les états financiers. (Réf. : par. A12)

15. L'auditeur doit mettre en œuvre les procédures d'audit spécifiées ci-après qui visent à faciliter l'identification des cas de non-conformité aux autres textes légaux et réglementaires qui pourraient avoir une incidence significative sur les états financiers : (Réf. : par. A13 et A14)

    a) s'enquérir auprès de la direction et, le cas échéant, des responsables de la gouvernance de la conformité de l'entité à ces textes légaux et réglementaires ;

    b) examiner la correspondance pertinente, le cas échéant, avec les autorités chargées de la délivrance des permis d'exploitation ou avec les autorités de réglementation.

16. Tout au long de sa mission, l'auditeur doit demeurer attentif à la possibilité que d'autres procédures d'audit mises en œuvre puissent l'amener à relever des cas avérés ou suspectés de non-conformité aux textes légaux et réglementaires. (Réf. : par. A15)

17. L'auditeur doit demander à la direction et, le cas échéant, aux responsables de la gouvernance, de lui fournir des déclarations écrites attestant que tous les cas avérés ou suspectés de non-conformité aux textes légaux et réglementaires dont les incidences devraient être prises en compte lors de la préparation des états financiers lui ont été communiqués. (Réf. : par. A16)

18. En l'absence de cas de non-conformité identifiés ou suspectés, l'auditeur n'est pas tenu de mettre en œuvre d'autres procédures d'audit que celles énoncées aux paragraphes 13 à 17 pour ce qui concerne la conformité de l'entité aux textes légaux et réglementaires.

Procédures d'audit à mettre en œuvre lorsqu'un cas de non-conformité est identifié ou suspecté

19. Si l'auditeur prend connaissance d'informations concernant un cas avéré ou suspecté de non-conformité aux textes légaux et réglementaires, il doit : (Réf. : par. A17 et A18)

    a) acquérir une compréhension de la nature de l'acte et des circonstances dans lesquelles il est survenu ;

    b) obtenir des informations complémentaires pour apprécier l'incidence éventuelle sur les états financiers. (Réf. : par. A19)

20. À moins que les textes légaux ou réglementaires ne l'interdisent, lorsque l'auditeur suspecte l'existence d'un cas de non-conformité, il doit s'en entretenir avec la direction, au niveau hiérarchique approprié, et, le cas échéant, avec les responsables de la gouvernance. Si la direction ou, le cas

---

[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*, paragraphe 11.

échéant, les responsables de la gouvernance ne fournissent pas d'informations suffisantes attestant que l'entité est en conformité avec les textes légaux et réglementaires et que l'auditeur juge que le cas suspecté de non-conformité pourrait avoir une incidence significative sur les états financiers, il doit s'interroger sur la nécessité d'obtenir un avis juridique. (Réf. : par. A20 à A22)

21. Si l'auditeur ne peut obtenir des informations suffisantes sur les cas de non-conformité suspectés, il doit évaluer l'incidence de l'absence d'éléments probants suffisants et appropriés sur son opinion.

22. L'auditeur doit apprécier les conséquences des cas identifiés ou suspectés de non-conformité aux textes légaux ou réglementaires sur d'autres aspects de l'audit, notamment son évaluation des risques et la fiabilité des déclarations écrites, et prendre les mesures appropriées. (Réf. : par. A23 à A25)

Communication des cas identifiés ou suspectés de non-conformité

Communication des cas identifiés ou suspectés de non-conformité aux responsables de la gouvernance

23. À moins que tous les responsables de la gouvernance ne participent à la gestion de l'entité et ne soient de ce fait au courant des cas identifiés ou suspectés de non-conformité aux textes légaux ou réglementaires déjà communiqués par l'auditeur[5], celui-ci doit, à moins que les textes légaux ou réglementaires ne l'interdisent, communiquer aux responsables de la gouvernance les cas de non-conformité aux textes légaux et réglementaires dont il prend connaissance au cours de l'audit, sauf s'il s'agit de cas manifestement sans conséquence.

24. Si l'auditeur juge qu'un cas de non-conformité visé au paragraphe 23 semble intentionnel et significatif, il doit en faire communication aux responsables de la gouvernance dès que possible.

25. Si l'auditeur suspecte que la direction ou les responsables de la gouvernance sont impliqués dans un cas de non-conformité, il doit en faire communication à l'autorité immédiatement supérieure au sein de l'entité, s'il en est une, par exemple le comité d'audit ou le conseil de surveillance. En l'absence d'une telle autorité supérieure, ou si l'auditeur estime que sa communication peut rester sans effet, ou n'est pas certain de la personne à qui communiquer l'information, il doit s'interroger sur la nécessité d'obtenir un avis juridique.

Conséquences potentielles des cas identifiés ou suspectés de non-conformité sur le rapport de l'auditeur (Réf. : par. A26 et A27)

26. Si l'auditeur conclut qu'un cas identifié ou suspecté de non-conformité a une incidence significative sur les états financiers, et qu'il n'a pas été correctement reflété dans ceux-ci, il doit, conformément à la norme ISA 705 (révisée), exprimer une opinion avec réserve ou une opinion défavorable sur les états financiers[6].

27. Si la direction ou les responsables de la gouvernance empêchent l'auditeur de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés lui permettant d'apprécier si un cas de non-conformité qui pourrait avoir une incidence significative sur les états financiers est survenu, ou probablement survenu, il doit exprimer une opinion avec réserve ou formuler une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers en raison d'une limitation de l'étendue des travaux d'audit, en conformité avec la norme ISA 705 (révisée)[7].

---

[5] Norme ISA 260 (révisée), *Communication avec les responsables de la gouvernance*, paragraphe 13.

[6] Norme ISA 705 (révisée), *Expression d'une opinion modifiée dans le rapport de l'auditeur indépendant*, paragraphes 7 et 8.

[7] Norme ISA 705 (révisée), paragraphes 7 et 9.

28. Si l'auditeur se trouve dans l'impossibilité de déterminer si un cas de non-conformité est survenu, du fait de limitations imposées par les circonstances et non par la direction ou les responsables de la gouvernance, il doit en apprécier l'incidence sur son opinion, en conformité avec la norme ISA 705 (révisée).

Communication des cas identifiés ou suspectés de non-conformité à une autorité compétente extérieure à l'entité

29. Si l'auditeur a identifié ou suspecte un cas de non-conformité aux textes légaux et réglementaires, il doit déterminer si les textes légaux ou réglementaires ou les règles de déontologie pertinentes : (Réf. : par. A28 à A34)

    a) exigent qu'il le signale à une autorité compétente extérieure à l'entité ;

    b) établissent des responsabilités selon lesquelles il doit le signaler à une autorité compétente extérieure à l'entité, selon ce qui convient dans les circonstances.

Documentation

30. L'auditeur doit consigner dans la documentation de l'audit[8] les cas identifiés ou suspectés de non-conformité aux textes légaux et réglementaires, ainsi que : (Réf. : par. A35 et A36)

    a) les procédures d'audit mises en œuvre, les jugements professionnels importants portés et les conclusions tirées ;

    b) les entretiens avec la direction, les responsables de la gouvernance et d'autres personnes sur les questions importantes relatives à la non-conformité, y compris la façon dont la direction et, le cas échéant, les responsables de la gouvernance y ont répondu.

***

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Responsabilité de la conformité aux textes légaux et réglementaires (Réf. : par. 3 à 9)

A1. Il incombe à la direction, sous la surveillance des responsables de la gouvernance, de veiller à ce que l'entité exerce ses activités en conformité avec les textes légaux et réglementaires. Ces textes peuvent avoir des incidences diverses sur les états financiers. Par exemple, ils peuvent avoir une incidence directe sur des informations spécifiques que l'entité est tenue de fournir dans les états financiers, ou encore prescrire le référentiel d'information financière applicable. Ils peuvent également conférer des droits et des obligations légales à l'entité, dont certains seront constatés dans ses états financiers. De plus, les textes légaux et réglementaires peuvent prévoir des sanctions en cas de non-conformité.

A2. Voici des exemples de types de politiques et de procédures qu'une entité peut mettre en œuvre pour contribuer à prévenir et à détecter les cas de non-conformité aux textes légaux et réglementaires :

- assurer le suivi des exigences légales et veiller à ce que les procédures opérationnelles soient conçues pour répondre à ces exigences ;
- mettre en place et assurer le fonctionnement de systèmes de contrôle interne appropriés ;
- élaborer, diffuser et appliquer un code de bonne conduite ;

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

- veiller à ce que les employés soient correctement formés et comprennent le code de bonne conduite ;
- assurer le suivi de la conformité au code de bonne conduite et prendre les mesures disciplinaires appropriées à l'égard des employés qui ne s'y conforment pas ;
- retenir les services de conseillers juridiques pour faciliter le suivi des exigences légales ;
- tenir un registre des textes légaux et réglementaires importants auxquels l'entité est obligée de se conformer dans son secteur d'activité ainsi qu'un registre des plaintes.

Dans les entités de plus grande taille, ces politiques et procédures peuvent être complétées par l'attribution de responsabilités appropriées :

- à une fonction d'audit interne ;
- à un comité d'audit ;
- à une fonction de conformité.

Responsabilité de l'auditeur

A3. La non-conformité de l'entité aux textes légaux et réglementaires peut aboutir à des anomalies significatives dans les états financiers. La détection des cas de non-conformité, qu'ils soient significatifs ou non, peut avoir une incidence sur d'autres aspects de l'audit dont, par exemple, l'appréciation par l'auditeur de l'intégrité de la direction, des responsables de la gouvernance ou des employés.

A4. Seul un tribunal ou un autre organisme juridictionnel peut déterminer si un acte donné constitue un cas de non-conformité aux textes légaux et réglementaires ; cette détermination échappe habituellement à la compétence professionnelle de l'auditeur. La formation et l'expérience de l'auditeur, ainsi que sa compréhension de l'entité et de son secteur d'activité peuvent cependant lui permettre d'apprécier si certains actes dont il prend connaissance peuvent constituer des cas de non-conformité aux textes légaux et réglementaires.

A5. Il peut arriver que l'auditeur soit soumis à certaines exigences légales qui l'obligent expressément à signaler, dans le cadre de l'audit des états financiers, si l'entité se conforme à des dispositions particulières des textes légaux et réglementaires. Dans ces circonstances, la norme ISA 700 (révisée)[9] ou la norme ISA 800 (révisée)[10] traitent de la manière dont l'auditeur s'acquitte de ces responsabilités d'audit dans son rapport. Par ailleurs, lorsque la loi fait expressément obligation à l'auditeur de signaler des cas de non-conformité, il peut être nécessaire que le plan d'audit prévoie des tests appropriés pour vérifier la conformité aux dispositions concernées des textes légaux et réglementaires.

Catégories de textes légaux et réglementaires (Réf. : par. 6)

A6. La nature et les circonstances de l'entité peuvent avoir une incidence sur la question de savoir si les textes légaux et réglementaires pertinents entrent dans les catégories de textes légaux et réglementaires décrites aux alinéas 6 a) ou 6 b). Les textes légaux et réglementaires pouvant être inclus dans les catégories décrites au paragraphe 6 concernent notamment :

---

[9] Norme ISA 700 (révisée), *Opinion et rapport sur des états financiers*, paragraphe 43.

[10] Norme ISA 800 (révisée), *Audits d'états financiers préparés conformément à des référentiels à usage particulier — Considérations particulières*, paragraphe 11.

- la fraude et la corruption ;
- le blanchiment d'argent, le financement des activités terroristes et le recyclage des produits de la criminalité ;
- les marchés et le commerce des valeurs mobilières ;
- les services bancaires et les autres produits et services financiers ;
- la protection des données ;
- l'impôt, les passifs au titre des retraites et les prestations de retraite ;
- la protection de l'environnement ;
- la santé et la sécurité publiques.

Considérations propres aux entités du secteur public

A7. Dans le secteur public, des responsabilités d'audit additionnelles peuvent être imposées à l'auditeur en ce qui concerne la prise en compte des textes légaux et réglementaires qui, par exemple, peuvent porter sur l'audit des états financiers ou viser d'autres aspects des activités de l'entité.

Responsabilités additionnelles établies par les textes légaux ou réglementaires ou les règles de déontologie pertinentes (Réf. : par. 9)

A8. L'auditeur peut être tenu, en vertu des textes légaux ou réglementaires ou des règles de déontologie pertinentes, de mettre en œuvre des procédures supplémentaires et de prendre d'autres mesures. Par exemple, l'*International Code of Ethics for Professional Accountants (including International Independence Standards)* du Conseil des normes internationales de déontologie comptable (le Code de l'IESBA) exige que l'auditeur prenne des mesures pour répondre aux cas identifiés ou suspectés de non-conformité aux textes légaux et réglementaires et qu'il détermine si d'autres mesures sont nécessaires. Ces mesures peuvent comprendre la communication des cas identifiés ou suspectés de non-conformité aux textes légaux et réglementaires aux autres auditeurs du groupe, y compris l'associé responsable de l'audit du groupe, les auditeurs des composantes ou d'autres auditeurs qui effectuent des travaux à l'égard de composantes du groupe à des fins autres que l'audit des états financiers du groupe[11].

Définition (Réf. : par. 12)

A9. Les actes constituant des cas de non-conformité aux textes légaux et réglementaires englobent les opérations conclues par l'entité, au nom de l'entité ou pour son compte, par l'intermédiaire des responsables de la gouvernance, de la direction ou d'autres personnes travaillant pour l'entité ou sous sa direction.

A10. La non-conformité s'étend également aux fautes personnelles en lien avec les activités de l'entité, par exemple lorsqu'une personne occupant un poste de direction clé accepte, à titre personnel, un pot-de-vin d'un fournisseur de l'entité, en échange d'une garantie que le fournisseur sera choisi pour fournir des services à l'entité ou conclure des contrats avec celle-ci.

Prise en considération par l'auditeur de la conformité aux textes légaux et réglementaires

Acquisition d'une compréhension du cadre légal et réglementaire (Réf. : par. 13)

[11] Voir, par exemple, les paragraphes R360.16 à 360.18 A1 du Code de l'IESBA.

A11. Pour acquérir une compréhension générale du cadre légal et réglementaire, et de la manière dont l'entité s'y conforme, l'auditeur peut, par exemple :

- faire appel à sa propre compréhension du secteur d'activité de l'entité, de la réglementation à laquelle elle est soumise et d'autres facteurs externes ;
- mettre à jour sa compréhension des textes légaux et réglementaires qui déterminent directement les montants et les informations à fournir dans les états financiers ;
- s'enquérir auprès de la direction des autres textes légaux et réglementaires dont on pourrait s'attendre qu'ils aient une incidence fondamentale sur les activités de l'entité ;
- s'enquérir auprès de la direction des politiques et des procédures de l'entité concernant la conformité aux textes légaux et réglementaires ;
- s'enquérir auprès de la direction des politiques et des procédures adoptées pour identifier et évaluer les litiges et poursuites judiciaires et en rendre compte.

Textes légaux et réglementaires généralement considérés comme ayant une incidence directe sur la détermination de montants et d'informations de nature significative à fournir dans les états financiers (Réf. : par. 6 et 14)

A12. Certains textes légaux et réglementaires sont établis de longue date, connus de l'entité et de son secteur d'activité, et pertinents par rapport aux états financiers de l'entité (comme il est décrit à l'alinéa 6 a)). Il peut s'agir notamment de textes qui concernent :

- la forme et le contenu des états financiers ;
- des questions d'information financière propres au secteur d'activité ;
- la comptabilisation des opérations effectuées dans le cadre de marchés passés avec l'État ou une administration publique ;
- la comptabilisation des charges au titre des impôts ou des régimes de retraite.

Certaines dispositions de ces textes légaux et réglementaires peuvent être directement pertinentes par rapport à des assertions spécifiques contenues dans les états financiers (par exemple l'exhaustivité de la charge d'impôts), tandis que d'autres peuvent être directement pertinentes par rapport aux états financiers pris dans leur ensemble (par exemple les états requis pour constituer un jeu complet d'états financiers). L'exigence énoncée au paragraphe 14 vise à ce que l'auditeur obtienne des éléments probants suffisants et appropriés concernant la détermination de montants et d'informations à fournir dans les états financiers en conformité avec les dispositions pertinentes de ces textes légaux et réglementaires. Les cas de non-conformité aux autres dispositions de ces textes légaux et réglementaires et aux autres textes légaux et réglementaires peuvent conduire à l'imposition d'amendes, à des actions en justice ou à d'autres conséquences pour l'entité, dont les coûts peuvent devoir être comptabilisés dans les états financiers, mais ne sont pas considérés comme ayant une incidence directe sur les états financiers comme il est décrit à l'alinéa 6 a).

Procédures visant à identifier les cas de non-conformité aux autres textes légaux et réglementaires (Réf. : par. 6 et 15)

A13. Certains autres textes légaux et réglementaires peuvent exiger une attention particulière de la part de l'auditeur parce qu'ils ont une incidence fondamentale sur les activités de l'entité (comme il est décrit à l'alinéa 6 b)). La non-conformité aux textes légaux et réglementaires qui ont une incidence fondamentale sur les activités de l'entité peut amener celle-ci à devoir cesser ses activités, ou jeter

un doute sur sa capacité à poursuivre son exploitation[12]. Par exemple, la non-conformité aux conditions attachées au permis d'exploitation de l'entité ou à d'autres droits liés à l'exercice de ses activités pourrait avoir un tel impact (par exemple, dans le cas d'une banque, la non-conformité aux exigences en matière de capital et de placements). Il existe par ailleurs de nombreux textes légaux et réglementaires, concernant surtout les aspects opérationnels de l'entité, qui n'ont généralement pas d'incidence sur les états financiers et ne sont pas pris en compte par les systèmes de l'entité pertinents pour l'information financière.

A14. Comme les conséquences des autres textes légaux et réglementaires sur l'information financière de l'entité peuvent varier selon les activités de celle-ci, les procédures d'audit requises au paragraphe 15 ont pour but d'éveiller l'attention de l'auditeur sur les cas de non-conformité aux textes légaux et réglementaires qui peuvent avoir une incidence significative sur les états financiers.

Cas de non-conformité dont l'auditeur prend connaissance par la mise en œuvre d'autres procédures d'audit (Réf. : par. 16)

A15. Des procédures d'audit mises en œuvre par l'auditeur afin de se former une opinion sur les états financiers peuvent l'amener à relever des cas avérés ou suspectés de non-conformité aux textes légaux et réglementaires. De telles procédures peuvent notamment comprendre :

- la lecture de procès-verbaux ;
- les demandes d'informations auprès de la direction de l'entité ou de son conseiller juridique interne ou externe sur les procès, litiges, ou avis d'imposition ;
- la mise en œuvre de tests de détail sur des catégories d'opérations, des soldes de comptes ou des informations à fournir.

Déclarations écrites (Réf. : par. 17)

A16. Du fait que l'incidence des textes légaux et réglementaires sur les états financiers peut varier considérablement, les déclarations écrites fournissent des éléments probants nécessaires sur la connaissance par la direction de cas identifiés ou suspectés de non-conformité aux textes légaux et réglementaires qui pourraient avoir une incidence significative sur les états financiers. Toutefois, les déclarations écrites ne fournissent pas à elles seules des éléments probants suffisants et appropriés et, en conséquence, n'ont aucune incidence sur la nature et l'étendue des autres éléments probants que l'auditeur est tenu de recueillir[13].

Procédures d'audit à mettre en œuvre lorsqu'un cas de non-conformité est identifié ou suspecté

Indices de non-conformité aux textes légaux et réglementaires (Réf. : par. 19)

A17. Il se peut que l'auditeur prenne connaissance d'informations concernant un cas de non-conformité aux textes légaux et réglementaires autres que celles qui sont venues à sa connaissance par suite de la mise en œuvre des procédures énoncées aux paragraphes 13 à 17 (par exemple lorsqu'il est avisé d'un cas de non-conformité par un dénonciateur).

A18. Les faits suivants peuvent constituer un indice de non-conformité aux textes légaux et réglementaires :

---

[12] Norme ISA 570 (révisée), *Continuité de l'exploitation*.
[13] Norme ISA 580, *Déclarations écrites*, paragraphe 4.

- enquêtes par des organismes de réglementation et des ministères ou paiement d'amendes ou de pénalités ;
- paiement de services non définis ou prêts à des consultants, à des parties liées, à des employés ou à des fonctionnaires ;
- commissions de vente ou honoraires de mandataires qui paraissent disproportionnés par rapport à ceux habituellement payés par l'entité ou pratiqués dans son secteur d'activité, ou par rapport aux services effectivement reçus ;
- achats à des prix considérablement supérieurs ou inférieurs à ceux du marché ;
- paiements inhabituels au comptant, achats réglés par des chèques payables au porteur ou par des transferts sur des comptes bancaires numérotés ;
- opérations inhabituelles avec des sociétés immatriculées dans des paradis fiscaux ;
- paiements de biens ou de services effectués dans un pays autre que celui d'où proviennent les biens ou les services ;
- paiements sans documentation appropriée dans les cas de contrôle des changes ;
- existence d'un système d'information qui, de par sa conception ou fortuitement, n'est pas en mesure de fournir une piste d'audit adéquate ou des éléments probants suffisants ;
- opérations non autorisées ou mal enregistrées ;
- commentaires négatifs dans les médias.

Questions pertinentes pour l'appréciation de l'auditeur (Réf. : alinéa 19 b))

A19. Les questions pertinentes pour l'appréciation par l'auditeur de l'incidence éventuelle d'un cas de non-conformité sur les états financiers comprennent :

- les conséquences financières potentielles du cas identifié ou suspecté de non-conformité aux textes légaux et réglementaires sur les états financiers, y compris, par exemple, celles résultant d'amendes ou d'autres sanctions, de dommages et intérêts, de menaces d'expropriation, de l'abandon forcé des activités et de procédures judiciaires ;
- la nécessité ou non de fournir des informations sur ces conséquences financières potentielles ;
- le fait que les conséquences financières potentielles puissent être lourdes au point de mettre en question la fidélité de l'image donnée par les états financiers ou de rendre trompeurs les états financiers.

Procédures d'audit et communication des cas identifiés ou suspectés de non-conformité aux textes légaux et réglementaires à la direction et aux responsables de la gouvernance (Réf. : par. 20)

A20. L'auditeur est tenu de s'entretenir des cas suspectés de non-conformité aux textes légaux et réglementaires avec la direction, au niveau hiérarchique approprié, et, le cas échéant, avec les responsables de la gouvernance, car ils sont susceptibles d'être en mesure de lui fournir des éléments probants supplémentaires. Par exemple, l'auditeur peut obtenir confirmation que la direction et, le cas échéant, les responsables de la gouvernance ont la même compréhension que

lui des faits et circonstances liés aux opérations et aux événements à l'origine des cas suspectés de non-conformité aux textes légaux et réglementaires.

A21. Toutefois, dans certains pays, il est possible que des textes légaux ou réglementaires apportent des restrictions à la communication par l'auditeur de certaines questions à la direction et aux responsables de la gouvernance. 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, y compris alerter l'entité lorsque, par exemple, l'auditeur doit signaler le cas identifié ou suspecté de non-conformité à une autorité compétente en vertu de la législation sur le blanchiment d'argent. Dans ces circonstances, les questions examinées par l'auditeur peuvent être complexes et l'auditeur peut juger utile d'obtenir un avis juridique.

A22. Si la direction ou, le cas échéant, les responsables de la gouvernance ne lui fournissent pas des informations suffisantes attestant que l'entité est effectivement en conformité avec les textes légaux et réglementaires, l'auditeur peut juger utile de consulter le conseiller juridique interne ou externe de l'entité sur l'application des textes légaux et réglementaires dans les circonstances, y compris sur la possibilité de fraude et les incidences éventuelles sur les états financiers. S'il ne juge pas utile de consulter le conseiller juridique de l'entité ou s'il n'est pas satisfait de l'avis de celui-ci, l'auditeur peut juger utile de consulter de façon confidentielle d'autres personnes au sein du cabinet, d'un autre cabinet membre du réseau ou d'un organisme professionnel, ou encore son propre conseiller juridique sur la question de savoir s'il y a eu contravention à un texte légal ou réglementaire, y compris sur la possibilité de fraude, les conséquences juridiques éventuelles et les mesures qu'il pourrait prendre, le cas échéant.

Appréciation des conséquences des cas identifiés ou suspectés de non-conformité (Réf. : par. 22)

A23. Comme il est exigé au paragraphe 22, l'auditeur apprécie les conséquences des cas identifiés ou suspectés de non-conformité aux textes légaux ou réglementaires sur d'autres aspects de l'audit, notamment son évaluation des risques et la fiabilité des déclarations écrites. Les conséquences de cas particuliers identifiés ou suspectés de non-conformité dépendront du lien entre la perpétration de l'acte et sa dissimulation, le cas échéant, et des activités spécifiques de contrôle de l'entité, ainsi que du niveau de la direction ou des personnes travaillant pour l'entité impliquée ou sous sa direction, tout particulièrement les conséquences découlant de l'implication du niveau d'autorité le plus élevé dans l'entité. Comme il est indiqué au paragraphe 9, la conformité de l'auditeur aux textes légaux ou réglementaires ou aux règles de déontologie pertinentes peut fournir des informations supplémentaires qui sont utiles aux fins de l'accomplissement de ses responsabilités conformément au paragraphe 22.

A24. Voici des exemples de circonstances qui peuvent amener l'auditeur à apprécier les conséquences d'un cas identifié ou suspecté de non-conformité sur la fiabilité des déclarations écrites obtenues de la direction et, le cas échéant, des responsables de la gouvernance :

- l'auditeur suspecte l'implication ou l'implication prévue de la direction et, le cas échéant, des responsables de la gouvernance dans un cas identifié ou suspecté de non-conformité, ou dispose d'éléments probants à cet égard ;
- l'auditeur sait que la direction et, le cas échéant, les responsables de la gouvernance ont connaissance d'un tel cas de non-conformité et, en contravention avec les exigences légales ou réglementaires, n'en ont pas informé, ou n'ont pas autorisé qu'en soit informée, une autorité compétente dans un délai raisonnable.

A25. Dans certaines circonstances, l'auditeur peut envisager de démissionner, lorsqu'une telle démission est permise par les textes légaux ou réglementaires, par exemple si la direction ou les responsables de la gouvernance ne prennent pas les mesures correctives qu'il considère comme appropriées dans les circonstances, ou si les cas identifiés ou suspectés de non-conformité soulèvent des questions quant à l'intégrité de la direction ou des responsables de la gouvernance, même lorsqu'il s'agit de cas de non-conformité qui ne sont pas significatifs par rapport aux états financiers. L'auditeur peut juger utile d'obtenir un avis juridique pour déterminer s'il convient de démissionner. Si tel est le cas, sa démission ne saurait dégager l'auditeur des responsabilités qui lui incombent en vertu des textes légaux ou réglementaires ou des règles de déontologie pertinentes, soit de répondre aux cas identifiés ou suspectés de non-conformité. En outre, le paragraphe A9 de la norme ISA 220[14] indique que certaines règles de déontologie peuvent exiger que le prédécesseur fournisse à l'auditeur successeur pressenti, si ce dernier en fait la demande, des informations concernant la non-conformité aux textes légaux et réglementaires.

Communication des cas identifiés ou suspectés de non-conformité

Conséquences potentielles des cas identifiés ou suspectés de non-conformité sur le rapport de l'auditeur (Réf. : par. 26 à 28)

A26. L'auditeur fait mention dans son rapport des cas identifiés ou suspectés de non-conformité aux textes légaux et réglementaires lorsqu'il exprime une opinion modifiée conformément aux paragraphes 26 à 28. L'auditeur peut faire mention dans son rapport des cas identifiés ou suspectés de non-conformité dans certaines autres circonstances, par exemple :

- lorsqu'il a d'autres obligations en matière de rapport, outre les responsabilités qui lui incombent selon les normes ISA, comme celles dont il est question au paragraphe 43 de la norme ISA 700 (révisée) ;
- lorsqu'il détermine que le cas identifié ou suspecté de non-conformité constitue une question clé de l'audit et qu'il communique de ce fait la question conformément à la norme ISA 701[15], sauf si le paragraphe 14 de cette norme ISA s'applique ;
- exceptionnellement, lorsque la direction ou les responsables de la gouvernance ne prennent pas les mesures correctives qu'il considère comme appropriées dans les circonstances et qu'il lui est impossible de démissionner (voir le paragraphe A25), l'auditeur peut envisager de décrire le cas identifié ou suspecté de non-conformité dans un paragraphe sur d'autres points conformément à la norme ISA 706 (révisée)[16].

A27. Les textes légaux ou réglementaires peuvent empêcher la direction, les responsables de la gouvernance ou l'auditeur de rendre publique une question particulière. Par exemple, certains textes légaux ou réglementaires peuvent expressément interdire une communication, ou autre action, qui pourrait compromettre l'enquête d'une autorité compétente sur un acte illégal avéré ou suspecté, y compris une interdiction d'alerter l'entité. Lorsque l'auditeur entend communiquer un cas identifié ou suspecté de non-conformité dans son rapport selon les circonstances énoncées au paragraphe A26 ou autrement, ces textes légaux ou réglementaires peuvent avoir une incidence sur la capacité de l'auditeur de décrire la question dans son rapport ou, dans certains cas, de délivrer son rapport. En

---

[14] Norme ISA 220, *Contrôle qualité d'un audit d'états financiers*.

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

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

pareil cas, l'auditeur peut envisager l'obtention d'un avis juridique pour déterminer la ligne de conduite appropriée à adopter.

Communication des cas identifiés ou suspectés de non-conformité à une autorité compétente extérieure à l'entité (Réf. : par. 29)

A28. La communication des cas identifiés ou suspectés de non-conformité aux textes légaux et réglementaires à une autorité compétente extérieure à l'entité peut être requise ou appropriée dans certaines circonstances, pour les raisons suivantes :

a) cette communication est exigée par les textes légaux ou réglementaires ou les règles de déontologie pertinentes (voir le paragraphe A29) ;

b) l'auditeur a déterminé que cette communication est une mesure appropriée pour répondre aux cas identifiés ou suspectés de non-conformité conformément aux règles de déontologie pertinentes (voir le paragraphe A30) ;

c) les textes légaux ou réglementaires ou les règles de déontologie pertinentes accordent le droit à l'auditeur de procéder à cette communication (voir le paragraphe A31).

A29. Dans certains pays, l'auditeur peut être tenu, en vertu des textes légaux ou réglementaires ou des règles de déontologie pertinentes, de signaler les cas identifiés ou suspectés de non-conformité aux textes légaux et réglementaires à une autorité compétente extérieure à l'entité. Ainsi, dans certains pays, l'auditeur d'une institution financière est soumis à des exigences légales qui l'obligent à signaler les cas avérés ou suspectés de non-conformité aux textes légaux et réglementaires à une autorité de surveillance. Par ailleurs, en cas d'anomalies résultant de la non-conformité aux textes légaux et réglementaires, dans certains pays, l'auditeur peut être tenu de les signaler à une autorité compétente lorsque la direction ou les responsables de la gouvernance négligent de prendre des mesures correctives.

A30. Dans d'autres cas, l'auditeur peut être tenu, en vertu des règles de déontologie pertinentes, de déterminer si la communication des cas identifiés ou suspectés de non-conformité aux textes légaux et réglementaires à une autorité compétente extérieure à l'entité constitue une mesure appropriée dans les circonstances. Par exemple, le Code de l'IESBA exige que l'auditeur prenne des mesures pour répondre aux cas identifiés ou suspectés de non-conformité aux textes légaux et réglementaires et détermine si des mesures supplémentaires sont requises, qui peuvent comprendre la communication des cas de non-conformité à une autorité compétente extérieure à l'entité[17]. Il y est expliqué qu'une telle communication n'est pas considérée comme un manquement à l'obligation au secret professionnel selon le Code de l'IESBA[18].

A31. Même si les textes légaux ou réglementaires ou les règles de déontologie pertinentes ne prévoient pas d'exigences relatives à la communication des cas identifiés ou suspectés de non-conformité, ils peuvent accorder le droit à l'auditeur de signaler ces cas à une autorité compétente extérieure à l'entité. Par exemple, des textes légaux ou réglementaires peuvent accorder le droit à l'auditeur des états financiers d'institutions financières de s'entretenir de certains points, comme les cas identifiés ou suspectés de non-conformité aux textes légaux et réglementaires, avec une autorité de surveillance.

---

[17] Voir, par exemple, les paragraphes 360.21 A1 et 360.25 A1 à R360.27 du Code de l'IESBA.

[18] Voir, par exemple, les paragraphes R114.1, 114.1 A1 et R360.26 du Code de l'IESBA.

A32. Dans d'autres circonstances, l'obligation au secret professionnel à laquelle est tenu l'auditeur en vertu des textes légaux ou réglementaires ou des règles de déontologie pertinentes peut l'empêcher de signaler les cas identifiés ou suspectés de non-conformité aux textes légaux et réglementaires à une autorité compétente extérieure à l'entité.

A33. La détermination exigée par le paragraphe 29 peut nécessiter la prise en compte d'éléments complexes et l'exercice du jugement professionnel. L'auditeur peut ainsi envisager la consultation de ressources à l'interne (au sein du cabinet ou d'un cabinet membre du réseau) ou la consultation confidentielle d'une autorité de réglementation ou d'un organisme professionnel (à moins qu'une telle consultation ne soit interdite par les textes légaux ou réglementaires ou constitue un manquement à l'obligation au secret professionnel). L'auditeur peut également envisager d'obtenir un avis juridique pour bien comprendre les options qui s'offrent à lui ainsi que les conséquences professionnelles ou juridiques de l'adoption d'une ligne de conduite particulière.

Considérations propres aux entités du secteur public

A34. Il se peut qu'un auditeur du secteur public soit obligé de signaler les cas identifiés ou suspectés de non-conformité au corps législatif ou à un autre organe de gouvernance ou d'en faire mention dans son rapport d'audit.

Documentation (Réf. : par. 30)

A35. La documentation de l'auditeur sur les constatations relatives aux cas identifiés ou suspectés de non-conformité aux textes légaux et réglementaires peut comprendre, par exemple :

- des copies de dossiers ou de documents ;
- des comptes rendus d'entretiens tenus avec la direction, les responsables de la gouvernance ou des tiers à l'entité.

A36. Les textes légaux ou réglementaires ou les règles de déontologie pertinentes peuvent également établir des exigences supplémentaires en matière de documentation concernant les cas identifiés ou suspectés de non-conformité aux textes légaux et réglementaires[19].

[19] Voir, par exemple, le paragraphe R360.28 du Code de l'IESBA.

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 265[1] 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 ;

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

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.

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. Dans certains pays, 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. 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, y compris alerter l'entité lorsque, par exemple, l'auditeur doit signaler le cas identifié ou suspecté de non-conformité aux textes légaux et réglementaires à une autorité compétente en vertu de la législation sur le blanchiment d'argent. Dans ces circonstances, les questions examinées par l'auditeur peuvent être complexes et celui-ci peut juger utile 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 à l'égard de 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 à l'égard de l'audit des états financiers

14. L'auditeur doit communiquer aux responsables de la gouvernance les responsabilités qui lui incombent à l'égard de 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 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, et ;

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) en ce qui concerne les menaces pour l'indépendance qui dépassent un niveau acceptable, les mesures prises pour répondre à ces menaces, dont les mesures visant

l'élimination des circonstances qui les créent, ou les sauvegardes mises en place afin de les ramener à un niveau acceptable. (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'est 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'audit[2]. (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 la structure de propriété de l'entité. Par exemple :

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

- 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 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'approuver[3] 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.

---

[3] Comme il est indiqué au paragraphe A68 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.*

A4. La norme ISA 600 fait état de certaines des questions devant être communiquées aux responsables de la gouvernance par les auditeurs d'un groupe[5]. Lorsque l'entité est une 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.

---

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

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 à l'égard de l'audit des états financiers (Réf. : par. 14)

A9. Les responsabilités qui incombent à l'auditeur à l'égard de 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 mission[6]. 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 701[7] 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

---

[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*.

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 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 de répondre aux risques importants d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs ;
- la façon dont l'auditeur prévoit de 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 audit[8] ;
- 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'auditeur[9] ;
- 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 ;
- la stratégie établie par l'auditeur pour prendre en compte les incidences sur chacun des états financiers et les informations à fournir de tout changement important dans le référentiel d'information applicable ou dans l'environnement de l'entité, sa situation financière ou ses activités.

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

[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*.

l'étendue de l'assistance directe des auditeurs internes à laquelle l'auditeur externe a l'intention d'avoir recours[10] ;

- 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,
  - 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 entre l'entité et 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, et l'incidence de cette évolution sur, par exemple, la présentation d'ensemble, la structure et le contenu des états financiers, ainsi que sur :
  - la pertinence, la fiabilité, la comparabilité et l'intelligibilité des informations présentées dans les états financiers,
  - la question de savoir si les informations fournies nuisent à la présentation des états financiers du fait qu'elles ne sont pas toutes pertinentes ou qu'elles sont présentées d'une manière qui entrave la bonne compréhension des éléments communiqués ;
- les suites données par les responsables de la gouvernance aux communications antérieures avec l'auditeur ;
- les documents constituant les autres informations (au sens donné à ce terme dans la norme ISA 720 (révisée)) ainsi que les modalités et le calendrier de publication prévus pour ces documents. Lorsque l'auditeur s'attend à obtenir d'autres informations après la date de son rapport, les entretiens avec les responsables de la gouvernance peuvent notamment porter sur les mesures qui pourraient être appropriées ou nécessaires si l'auditeur conclut à l'existence d'une anomalie significative dans les autres informations obtenues après la date de son rapport.

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

[10] Norme ISA 610 (révisée en 2013), *Utilisation des travaux des auditeurs internes*, paragraphes 20 et 31.

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'audit[11].

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 qui sous-tendent les estimations comptables. 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, les responsables de la gouvernance peuvent être intéressés par le point de vue de l'auditeur quant à la mesure dans laquelle la complexité, la subjectivité et d'autres facteurs de risque inhérent ont une incidence sur le choix et l'application des méthodes, des hypothèses et des données utilisées aux fins de l'établissement d'une estimation comptable importante, ainsi que par l'évaluation par l'auditeur du caractère raisonnable de l'estimation ponctuelle de la direction et des informations y afférentes fournies dans les états financiers au regard du référentiel d'information financière applicable. 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

[11] Norme ISA 701, paragraphes 9 et 10.

pratiques comptables et sur la qualité des informations fournies. Par exemple, l'auditeur peut mentionner, s'il y a lieu, qu'il juge qu'une pratique comptable importante de l'entité concernant les estimations comptables n'est pas la plus appropriée aux circonstances particulières de l'entité, lorsqu'il existe une autre méthode acceptable qui serait, selon son jugement, plus appropriée pour l'établissement d'une estimation comptable. 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 modifiée[12].

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

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 influer sur les risques d'anomalies significatives ;
- 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))

---

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

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 cas[13]. 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'auditeur[14]. 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 d'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 701[17] ;
- 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 ;
- l'auditeur a conclu à la présence d'une anomalie significative non corrigée dans les autres informations conformément à la norme ISA 720 (révisée)[19].

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 risque[20]. En outre, lorsqu'il choisit de ne pas inclure dans le corps de son rapport une description

---

[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.

[19] Norme ISA 720 (révisée), *Responsabilités de l'auditeur concernant les autres informations*, alinéa 18 a).

[20] Norme ISA 700 (révisée), paragraphes 46 et A63.

de ses responsabilités, comme le permet la norme ISA 700 (révisée)[21], 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 300[22], 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 les autres informations qui ont été corrigées.

A28. Dans la mesure où les alinéas 16 a) à 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 220[23].

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 financiers[24].

A30. La communication des relations et des autres liens ainsi que des mesures prises pour répondre aux menaces pour l'indépendance qui dépassent un niveau acceptable varie selon les circonstances de la mission, et englobe généralement les menaces pour l'indépendance, les sauvegardes visant à réduire ces menaces et les mesures prises pour éliminer les circonstances qui créent ces menaces.

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'un manquement aux règles d'indépendance est découvert. Ainsi, l'*International Code of Ethics for Professional Accountants (including International Independence Standards)* 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 manquements et les mesures que le cabinet a mises en œuvre ou qu'il propose de mettre en œuvre[25].

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

---

[21] Norme ISA 700 (révisée), paragraphe 41.

[22] Norme ISA 300, *Planification d'un audit d'états financiers*, paragraphe A15.

[23] Norme ISA 220, *Contrôle qualité d'un audit d'états financiers*, paragraphes 19 à 22 et A24 à A34.

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

[25] Voir, par exemple, les paragraphes R400.80 à R400.82 et R400.84 du Code de l'IESBA.

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 ;

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 265[26] ;
- 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

[26] Norme ISA 265, paragraphes 9 et A14.

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 sur les mesures qui seront prises pour répondre aux menaces pour l'indépendance qui dépassent un niveau acceptable, 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 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'entité[27]. Une communication bilatérale inadéquate peut indiquer que l'environnement de contrôle n'est pas satisfaisant et influer 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 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.

[27] Norme ISA 315 (révisée), paragraphe A78.

Annexe 1

(Réf. : par. 3)

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 1[1] 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 limité 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 22, sous-alinéa 39 c)i) et paragraphes 41 à 43
- Norme ISA 250 (révisée), *Prise en compte des textes légaux et réglementaires dans un audit d'états financiers*, paragraphes 15, 20 et 23 à 25
- 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 540 (révisée), *Audit des estimations comptables et des informations y afférentes*, paragraphe 38
- 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 en 2013), *Utilisation des travaux des auditeurs internes*, paragraphes 20 et 31
- Norme ISA 700 (révisée), *Opinion et rapport sur des états financiers*, paragraphe 46
- 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
- Norme ISA 720 (révisée), *Responsabilités de l'auditeur concernant les autres informations*, paragraphes 17 à 19

---

[1] Norme ISQC 1, *Contrôle qualité des cabinets réalisant des missions d'audit ou d'examen limité 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 et informations y afférentes

- L'Annexe 2 de la norme ISA 540 (révisée) présente des questions que l'auditeur peut envisager de communiquer sur des aspects qualitatifs importants des pratiques comptables de l'entité en ce qui concerne les estimations comptables et les informations y afférentes.

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 :
    - les montants non récurrents comptabilisés au cours de la période ;
    - la mesure dans laquelle ces opérations sont présentées séparément dans les états financiers ;
    - 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 ;
    - le fait que la forme des opérations semble exagérément complexe ou que la façon de les structurer a fait l'objet de consultations importantes ;
    - 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-correction dans les cas contraires.

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT 265

COMMUNICATION DES DÉFICIENCES DU CONTRÔLE INTERNE AUX RESPONSABLES DE LA GOUVERNANCE ET À LA DIRECTION

(En vigueur pour les audits d'états financiers des périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009.)

SOMMAIRE

Paragraphe

Introduction

Champ d'application de la présente norme ISA 1-3

Date d'entrée en vigueur 4

Objectif 5

Définitions 6

Exigences 7-11

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Déficiences du contrôle interne relevées ou non au cours de l'audit A1-A4

Déficiences importantes du contrôle interne A5-A11

Communication des déficiences du contrôle interne A12-A30

La Norme internationale d'audit (ISA) 265, *Communication des déficiences du contrôle interne aux responsables de la gouvernance et à la direction*, 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 de façon appropriée aux responsables de la gouvernance et à la direction les déficiences du contrôle interne[1] qu'il a relevées au cours d'un audit d'états financiers. La présente norme ISA n'impose pas à l'auditeur d'autres responsabilités que celles dont traitent la norme ISA 315 (révisée) et la norme ISA 330[2] en ce qui concerne l'acquisition d'une compréhension du contrôle interne ainsi que la conception et la mise en œuvre de tests des contrôles. Par ailleurs, la norme ISA 260 (révisée)[3] définit des exigences additionnelles et fournit des indications au sujet de la responsabilité qu'a l'auditeur de communiquer avec les responsables de la gouvernance dans le cadre de l'audit.

2. L'auditeur est tenu d'acquérir une compréhension des aspects du contrôle interne pertinents pour l'audit lorsqu'il identifie et évalue les risques d'anomalies significatives[4]. Dans l'évaluation de ces risques, l'auditeur prend en considération le contrôle interne afin de concevoir des procédures d'audit appropriées aux circonstances, et non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne de l'entité. L'auditeur peut relever des déficiences du contrôle interne au cours du processus d'évaluation de ces risques, mais aussi à d'autres stades de l'audit. La présente norme ISA précise quelles sont, parmi les déficiences relevées, celles que l'auditeur est tenu de communiquer aux responsables de la gouvernance et à la direction.

3. Rien dans la présente norme ISA n'interdit à l'auditeur de communiquer aux responsables de la gouvernance et à la direction d'autres points touchant le contrôle qu'il aurait relevés au cours de l'audit.

Date d'entrée en vigueur

4. La présente norme ISA s'applique aux audits d'états financiers des périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009.

Objectif

5. L'objectif de l'auditeur est de communiquer de façon appropriée aux responsables de la gouvernance et à la direction les déficiences du contrôle interne qu'il a relevées au cours de l'audit et qui, selon son jugement professionnel, sont suffisamment préoccupantes pour nécessiter leur attention respective.

---

1 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*, paragraphes 4 et 12.

2 Norme ISA 330, *Réponses de l'auditeur à l'évaluation des risques*.

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

4 Norme ISA 315 (révisée), paragraphe 12. Les paragraphes A68 à A73 contiennent des indications sur les contrôles pertinents pour l'audit.

Définitions

6. Dans les normes ISA, on entend par :

   a) « déficience du contrôle interne », l'une ou l'autre des situations suivantes :

      i) un contrôle est conçu, mis en place ou fonctionne d'une manière telle qu'il ne permet pas de prévenir, ou de détecter et corriger, les anomalies dans les états financiers en temps opportun,

      ii) un contrôle nécessaire pour prévenir, ou détecter et corriger, les anomalies dans les états financiers en temps opportun est absent ;

   b) « déficience importante du contrôle interne », une déficience ou une combinaison de déficiences du contrôle interne qui est suffisamment préoccupante, selon le jugement professionnel de l'auditeur, pour nécessiter l'attention des responsables de la gouvernance. (Réf. : par. A5)

Exigences

7. L'auditeur doit déterminer si les travaux d'audit qu'il a effectués lui ont permis de relever une ou plusieurs déficiences du contrôle interne. (Réf. : par. A1 à A4)

8. Si l'auditeur a relevé une ou plusieurs déficiences du contrôle interne, il doit, en se fondant sur les travaux d'audit effectués, déterminer si, individuellement ou en association, elles constituent des déficiences importantes. (Réf. : par. A5 à A11)

9. L'auditeur doit communiquer par écrit et en temps opportun aux responsables de la gouvernance les déficiences importantes du contrôle interne relevées au cours de l'audit. (Réf. : par. A12 à A18 et A27)

10. L'auditeur doit aussi communiquer en temps opportun à la direction, au niveau hiérarchique approprié : (Réf. : par. A19 et A27)

    a) par écrit, les déficiences importantes du contrôle interne qu'il a communiquées ou qu'il entend communiquer aux responsables de la gouvernance, à moins qu'il ne soit pas approprié, dans les circonstances, de communiquer directement avec la direction ; (Réf. : par. A14, A20 et A21)

    b) les autres déficiences du contrôle interne relevées au cours de l'audit qui n'ont pas déjà été communiquées à la direction par d'autres parties et qui, selon le jugement professionnel de l'auditeur, sont suffisamment préoccupantes pour nécessiter l'attention de la direction. (Réf. : par. A22 à A26)

11. Dans sa communication écrite faisant état des déficiences importantes du contrôle interne, l'auditeur doit fournir :

    a) une description des déficiences et de leurs incidences potentielles ; (Réf. : par. A28)

    b) des informations suffisantes pour permettre aux responsables de la gouvernance et à la direction de comprendre le contexte de la communication. À cet égard, l'auditeur doit notamment préciser : (Réf. : par. A29 et A30)

i) que l'audit avait pour objectif l'expression d'une opinion par l'auditeur sur les états financiers,

ii) que l'audit a comporté la prise en considération du contrôle interne portant sur la préparation des états financiers afin de concevoir des procédures d'audit appropriées aux circonstances, et non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne,

iii) que sa communication se limite aux déficiences qu'il a relevées au cours de l'audit et qui, selon lui, étaient suffisamment préoccupantes pour nécessiter leur communication aux responsables de la gouvernance.

***

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Déficiences du contrôle interne relevées ou non au cours de l'audit (Réf. : par. 7)

A1. Pour déterminer s'il a relevé une ou plusieurs déficiences du contrôle interne, l'auditeur peut s'entretenir avec la direction, au niveau hiérarchique approprié, des faits et circonstances pertinents qu'il a constatés. C'est l'occasion pour l'auditeur d'alerter la direction en temps opportun sur l'existence de déficiences dont elle n'était peut-être pas informée. Le niveau hiérarchique de la direction avec lequel il est approprié de s'entretenir des constatations de l'auditeur est celui où les dirigeants possèdent une bonne connaissance des aspects du contrôle interne en cause et disposent de l'autorité nécessaire pour prendre des mesures correctives à l'égard des déficiences du contrôle interne relevées. Il peut toutefois y avoir des circonstances où il n'est pas approprié que l'auditeur s'entretienne de ses constatations directement avec la direction, par exemple lorsque les constatations semblent mettre en question l'intégrité ou la compétence de la direction (voir le paragraphe A20).

A2. S'entretenir avec la direction des faits et circonstances constatés peut permettre à l'auditeur d'obtenir d'autres informations pertinentes à prendre aussi en considération, par exemple :

- la compréhension que possède la direction des causes réelles ou suspectées des déficiences ;
- les écarts qui résultent de déficiences et que la direction a pu noter, par exemple des anomalies que les contrôles informatiques pertinents n'ont pas pu prévenir ;
- une indication préliminaire des mesures que la direction compte prendre en réponse aux constatations.

Considérations propres aux petites entités

A3. Les activités de contrôle reposent habituellement sur les mêmes concepts, quelle que soit la taille de l'entité, mais le degré de formalité de leur mise en œuvre n'est pas toujours le même. En outre, de petites entités peuvent juger que certains types d'activités de contrôle ne sont pas nécessaires en raison des contrôles exercés par la direction. Par exemple, le fait de centraliser auprès de la direction le pouvoir d'autoriser l'octroi de crédit aux clients et d'approuver les achats importants peut constituer un contrôle efficace à l'égard d'opérations et de soldes de comptes importants, réduisant ou éliminant ainsi la nécessité d'activités de contrôle plus détaillées.

A4. De plus, les petites entités ont souvent un personnel réduit, ce qui limite les possibilités de séparation des tâches. Par ailleurs, dans une petite entité gérée par le propriétaire-dirigeant, celui-ci peut être en mesure d'exercer une surveillance plus efficace que dans une plus grande entité. Il faut toutefois mettre en balance la surveillance plus grande exercée par la direction et la possibilité accrue de contournement des contrôles par cette dernière.

Déficiences importantes du contrôle interne (Réf. : alinéa 6 b) et par. 8)

A5. L'importance d'une déficience ou d'une combinaison de déficiences du contrôle interne n'est pas liée uniquement au fait qu'une anomalie se soit produite ou non, mais dépend aussi de la probabilité qu'une anomalie se produise et de l'ampleur qu'elle pourrait prendre. Il peut donc exister des déficiences importantes même si l'auditeur n'a pas relevé d'anomalies au cours de l'audit.

A6. Voici des exemples de points que l'auditeur peut prendre en considération pour déterminer si une déficience ou une combinaison de déficiences du contrôle interne constitue une déficience importante :

- la probabilité que les déficiences aboutissent à des anomalies significatives dans les états financiers futurs ;
- la vulnérabilité à la perte ou à la fraude des actifs ou des passifs faisant l'objet du contrôle ;
- la subjectivité et la complexité inhérentes à certaines estimations comptables, telles que les estimations en juste valeur ;
- les montants des états financiers exposés à la ou aux déficiences ;
- le volume réel ou potentiel des mouvements concernant le solde de compte ou la catégorie d'opérations exposé à la ou aux déficiences ;
- l'importance des contrôles par rapport au processus d'information financière :
  - contrôles généraux de suivi (tels ceux liés à la surveillance exercée sur la direction),
  - contrôles de prévention et de détection des fraudes,
  - contrôles portant sur le choix et l'application des principales méthodes comptables,
  - contrôles portant sur les opérations importantes avec des parties liées,
  - contrôles portant sur les opérations importantes qui sont réalisées hors du cadre normal des activités de l'entité,
  - contrôles portant sur le processus d'information financière de fin de période (tels ceux portant sur les écritures non récurrentes) ;
- la cause et la fréquence des écarts détectés qui résultent des déficiences des contrôles ;
- l'interaction de la déficience avec d'autres déficiences du contrôle interne.

A7. Voici des exemples d'indices de déficiences importantes du contrôle interne :

- des éléments qui indiquent que certains aspects de l'environnement de contrôle sont inefficaces, par exemple :
  - que des opérations importantes auxquelles la direction est financièrement intéressée n'ont pas été examinées aussi soigneusement qu'elles le devraient par les responsables de la gouvernance,
  - que le contrôle interne de l'entité n'a pas pu prévenir qu'une fraude, significative ou non, soit commise par la direction,
  - que la direction n'a pas mis en œuvre les mesures correctives qui s'imposaient à l'égard de déficiences importantes communiquées antérieurement ;
- l'absence de processus d'évaluation des risques là où on s'attendrait normalement à ce qu'il y en ait un ;
- des éléments qui indiquent que le processus d'évaluation des risques par l'entité est inefficace, par exemple un risque d'anomalie significative qui n'a pas été identifié par la direction alors que l'auditeur se serait attendu à ce que le processus d'évaluation des risques permette d'identifier ce risque ;
- des éléments qui indiquent une réponse inadéquate à un risque important qui a été identifié (par exemple, l'absence de contrôles portant sur ce risque) ;
- la détection, au moyen des procédures mises en œuvre par l'auditeur, d'anomalies que le contrôle interne de l'entité n'a pas permis de prévenir, ou de détecter et corriger ;
- le retraitement d'états financiers antérieurs pour refléter la correction d'une anomalie significative résultant d'une erreur ou d'une fraude ;
- des éléments qui indiquent l'incapacité de la direction d'exercer une surveillance sur la préparation des états financiers.

A8. Un contrôle peut être conçu pour assurer soit individuellement, soit en association avec d'autres contrôles, la prévention, ou la détection et la correction, des anomalies[5]. Par exemple, les contrôles sur les créances peuvent être constitués tant de contrôles automatisés que de contrôles manuels, tous ces contrôles étant conçus pour fonctionner en association afin de prévenir, ou de détecter et corriger, les anomalies dans le solde de compte en question. Une déficience du contrôle interne n'est pas nécessairement à elle seule suffisamment grave pour constituer une déficience importante. Cependant, une combinaison de déficiences touchant un même solde de compte, une même information à fournir, une même assertion pertinente ou une même composante du contrôle interne peut accroître les risques d'anomalies au point de constituer une déficience importante.

A9. Il se peut que, dans certains pays, les textes légaux ou réglementaires aient établi l'obligation pour l'auditeur (particulièrement dans le cas des audits d'entités cotées) de communiquer aux responsables de la gouvernance ou à d'autres parties intéressées (telles que des autorités de réglementation) les déficiences du contrôle interne d'un ou de plusieurs types particuliers, qu'il relève au cours de l'audit. Si les textes légaux ou réglementaires ont recours à des termes et à

[5] Norme ISA 315 (révisée), paragraphe A74.

des définitions spécifiques pour ces types de déficiences, et exigent que l'auditeur emploie ces termes et ces définitions dans sa communication, ce sont eux que l'auditeur utilise pour communiquer conformément aux exigences légales ou réglementaires.

A10. Dans les pays où des termes spécifiques ont été établis pour désigner les types de déficiences du contrôle interne à communiquer, mais où ces termes ne sont pas définis, il se peut que l'auditeur ait à recourir à son jugement pour déterminer quels sont les points à communiquer suivant les exigences légales ou réglementaires. Pour ce faire, l'auditeur peut juger bon de prendre en considération les exigences et les indications de la présente norme ISA. Par exemple, si les exigences légales ou réglementaires ont pour but d'attirer l'attention des responsables de la gouvernance sur des problèmes de contrôle interne dont ils devraient être informés, il convient peut-être de considérer que ces problèmes correspondent de manière générale aux déficiences importantes dont la présente norme ISA exige la communication aux responsables de la gouvernance.

A11. Les exigences de la présente norme ISA continuent de s'appliquer même si les textes légaux ou réglementaires exigent de l'auditeur l'emploi de termes particuliers ou de définitions particulières.

Communication des déficiences du contrôle interne

Communication des déficiences importantes du contrôle interne aux responsables de la gouvernance (Réf. : par. 9)

A12. La communication par écrit des déficiences importantes aux responsables de la gouvernance reflète l'importance du sujet et aide les responsables de la gouvernance à s'acquitter de leurs responsabilités de surveillance. La norme ISA 260 (révisée) présente des aspects pertinents à prendre en considération en ce qui concerne la communication avec les responsables de la gouvernance dans le cas où ceux-ci participent tous à la gestion de l'entité[6].

A13. Pour déterminer quand transmettre sa communication écrite, l'auditeur peut se demander si la réception de cette communication constituerait un facteur important pour permettre aux responsables de la gouvernance de s'acquitter de leurs responsabilités de surveillance. De plus, il se peut que, dans certains pays, les responsables de la gouvernance des entités cotées doivent avoir reçu la communication écrite de l'auditeur avant la date d'approbation des états financiers pour pouvoir s'acquitter de certaines responsabilités relatives au contrôle interne à des fins réglementaires ou autres. Dans d'autres cas, l'auditeur peut transmettre la communication écrite à une date ultérieure. Néanmoins, la communication écrite des déficiences importantes par l'auditeur fait partie du dossier d'audit définitif et est donc soumise à l'exigence primordiale[7] selon laquelle l'auditeur doit achever la constitution du dossier d'audit définitif en temps opportun. À ce sujet, la norme ISA 230 précise que la constitution du dossier d'audit définitif est normalement achevée dans un délai d'au plus 60 jours à compter de la date du rapport de l'auditeur[8].

A14. Quel que soit le moment où il communique par écrit les déficiences importantes, l'auditeur peut les communiquer de vive voix d'abord à la direction et, au moment propice, aux responsables de la gouvernance, afin de leur permettre de prendre en temps opportun des mesures correctives pour réduire autant que possible les risques d'anomalies significatives. Ce faisant, l'auditeur n'est

---

[6] Norme ISA 260 (révisée), paragraphe 13.

[7] Norme ISA 230, *Documentation de l'audit*, paragraphe 14.

[8] Norme ISA 230, paragraphe A21.

toutefois pas dégagé de sa responsabilité de communiquer les déficiences importantes par écrit, comme l'exige la présente norme ISA.

A15. Le niveau de détail à respecter pour la communication des déficiences importantes relève du jugement professionnel de l'auditeur dans les circonstances. Les facteurs que l'auditeur peut prendre en considération pour déterminer le niveau de détail qu'il convient de communiquer comprennent notamment :

- la nature de l'entité — par exemple, les points à communiquer dans le cas d'une entité d'intérêt public ne sont pas nécessairement les mêmes que dans le cas d'une autre entité ;
- la taille et la complexité de l'entité — par exemple, les points à communiquer dans le cas d'une entité complexe ne sont pas nécessairement les mêmes que dans le cas d'une entité dont l'activité est simple ;
- la nature des déficiences importantes relevées par l'auditeur ;
- la composition du groupe des responsables de la gouvernance de l'entité — par exemple, un niveau de détail élevé peut être nécessaire si certains responsables de la gouvernance n'ont pas une expérience suffisante du secteur d'activité de l'entité ou des aspects du contrôle touchés par les déficiences ;
- les exigences légales ou réglementaires concernant la communication de certains types de déficiences du contrôle interne.

A16. Il se peut que la direction et les responsables de la gouvernance soient déjà au courant des déficiences importantes relevées par l'auditeur au cours de l'audit et aient choisi de ne pas y remédier, en raison des coûts ou pour d'autres considérations. Comme la responsabilité d'évaluer les coûts et les avantages des mesures correctives incombe à la direction et aux responsables de la gouvernance, l'exigence du paragraphe 9 s'applique, peu importe les coûts ou les considérations dont la direction et les responsables de la gouvernance peuvent tenir compte pour déterminer s'ils vont remédier aux déficiences.

A17. Le fait que l'auditeur ait communiqué une déficience importante aux responsables de la gouvernance et à la direction lors d'un audit antérieur ne le dispense pas de répéter la communication si des mesures correctives n'ont pas encore été prises. Dans le cas où subsiste une déficience importante dont l'existence a déjà été communiquée, il est possible, dans la communication pour l'exercice considéré, de reprendre la description communiquée antérieurement ou de simplement faire référence à la communication antérieure. L'auditeur peut demander à la direction ou, le cas échéant, aux responsables de la gouvernance pourquoi il n'a pas encore été remédié à la déficience importante. Le défaut d'agir peut, en l'absence d'une explication raisonnable, constituer lui-même une déficience importance.

Considérations propres aux petites entités

A18. 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 de plus grande taille.

Communication des déficiences du contrôle interne à la direction (Réf. : par. 10)

A19. Généralement, le niveau hiérarchique approprié est celui où les dirigeants sont investis de la responsabilité et de l'autorité voulues pour évaluer les déficiences du contrôle interne et mettre en œuvre les mesures correctives qui s'imposent. Dans le cas des déficiences importantes, le niveau approprié sera probablement celui du directeur général ou du directeur financier (ou l'équivalent), puisque ces déficiences doivent aussi être communiquées aux responsables de la gouvernance. Pour les autres déficiences du contrôle interne, le niveau approprié est probablement celui du gestionnaire d'exploitation de qui relèvent le plus directement les aspects en cause du contrôle et qui a l'autorité pour prendre des mesures correctives appropriées.

Communication des déficiences importantes du contrôle interne à la direction (Réf. : alinéa 10 a))

A20. La détection de certaines déficiences importantes du contrôle interne peut mettre en question l'intégrité ou la compétence de la direction. Ce serait le cas, par exemple, s'il y avait des preuves de fraude ou de non-conformité intentionnelle aux textes légaux et réglementaires de la part de la direction, ou si la direction se montrait incapable d'exercer une surveillance sur la préparation d'états financiers adéquats, ce qui soulèverait un doute quant à sa compétence. C'est pourquoi il peut ne pas être approprié de communiquer de telles déficiences directement à la direction.

A21. La norme ISA 250 (révisée) définit des exigences et fournit des indications sur la communication des cas identifiés ou suspectés de non-conformité aux textes légaux ou réglementaires, y compris lorsque les responsables de la gouvernance eux-mêmes sont impliqués[9]. La norme ISA 240 définit des exigences et fournit des indications sur la communication avec les responsables de la gouvernance dans le cas où l'auditeur a détecté ou suspecte une fraude impliquant la direction[10].

Communication des autres déficiences du contrôle interne à la direction (Réf. : alinéa 10 b))

A22. Au cours de l'audit, il peut arriver que l'auditeur relève des déficiences du contrôle interne qui ne sont pas des déficiences importantes, mais qui peuvent quand même être suffisamment préoccupantes pour nécessiter l'attention de la direction. La question de savoir quelles sont les autres déficiences du contrôle interne qui nécessitent l'attention de la direction relève du jugement professionnel de l'auditeur dans les circonstances, compte tenu de la probabilité et de l'ampleur potentielle des anomalies auxquelles ces déficiences peuvent aboutir dans les états financiers.

A23. Il n'est pas nécessaire que la communication des autres déficiences du contrôle interne qui nécessitent l'attention de la direction se fasse par écrit ; elle peut se faire de vive voix. Si l'auditeur s'est entretenu avec la direction des faits et circonstances qu'il a constatés, il peut considérer qu'il a communiqué de vive voix les autres déficiences à la direction par la même occasion. Il n'a donc pas besoin de procéder à une communication officielle par la suite.

A24. Si l'auditeur a communiqué des déficiences du contrôle interne autres que des déficiences importantes à la direction au cours d'une période antérieure et que la direction a choisi de ne pas y remédier, pour des raisons de coût ou pour d'autres considérations, l'auditeur n'a pas besoin de

---

[9] Norme ISA 250 (révisée), *Prise en compte des textes légaux et réglementaires dans un audit d'états financiers*, paragraphes 23 à 29.

[10] Norme ISA 240, *Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors de l'audit d'états financiers*, paragraphe 42.

répéter la communication pour la période considérée. L'auditeur n'est pas non plus tenu de répéter les informations sur ces déficiences si elles ont déjà été communiquées à la direction par d'autres parties, telles que la fonction d'audit interne ou les autorités de réglementation. Il peut toutefois être bon que l'auditeur communique de nouveau ces autres déficiences s'il y a eu un changement dans la direction ou s'il a obtenu de nouvelles informations qui changent la compréhension des déficiences que lui et la direction avaient. Néanmoins, le fait que la direction n'a pas remédié aux autres déficiences du contrôle interne qui lui ont été communiquées antérieurement peut devenir une déficience importante qui nécessite d'être communiquée aux responsables de la gouvernance. La question de savoir si c'est le cas relève du jugement professionnel de l'auditeur dans les circonstances.

A25. Dans certaines situations, il se peut que les responsables de la gouvernance souhaitent connaître le détail des autres déficiences du contrôle interne que l'auditeur a communiquées à la direction ou être brièvement informés de la nature de ces déficiences. Ce peut par ailleurs être l'auditeur qui considère approprié que les responsables de la gouvernance soient informés de la communication de ces déficiences à la direction. Dans les deux cas, l'auditeur peut communiquer de vive voix ou par écrit avec les responsables de la gouvernance, selon les besoins.

A26. La norme ISA 260 (révisée) présente des aspects pertinents à prendre en considération en ce qui concerne la communication avec les responsables de la gouvernance dans le cas où ceux-ci participent tous à la gestion de l'entité[11].

Considérations propres aux entités du secteur public (Réf. : par. 9 et 10)

A27. En raison de responsabilités supplémentaires, les auditeurs du secteur public peuvent être tenus de communiquer les déficiences du contrôle interne qu'ils ont relevées au cours de l'audit d'une manière, à un niveau de détail ou à des parties non prévus dans la présente norme ISA. Par exemple, il se peut qu'ils doivent communiquer les déficiences importantes au corps législatif ou à un autre organe de gouvernance. Ils peuvent aussi avoir, en raison de textes légaux ou réglementaires ou d'autres textes émanant d'une autorité, l'obligation de communiquer les déficiences du contrôle interne sans égard à l'importance de leurs effets potentiels. En outre, la législation peut exiger que les auditeurs du secteur public fassent rapport sur des questions de contrôle interne plus larges que les déficiences dont la communication est exigée par la présente norme ISA, par exemple sur les contrôles relatifs à la conformité aux autorisations législatives, à la réglementation ou aux stipulations des contrats ou des accords de subvention.

Contenu de la communication écrite faisant état des déficiences importantes du contrôle interne (Réf. : par. 11)

A28. Pour expliquer les effets potentiels des déficiences importantes, l'auditeur n'a pas besoin de les quantifier. Il peut par ailleurs regrouper les déficiences importantes aux fins de leur communication, lorsque cela est approprié. La communication écrite de l'auditeur peut également contenir des suggestions de mesures correctives à l'égard des déficiences, une mention des mesures réellement prises ou envisagées par la direction et une déclaration précisant s'il a ou non pris des dispositions pour vérifier si les mesures de la direction ont été mises en œuvre.

[11] Norme ISA 260 (révisée), paragraphe 13.

A29. L'auditeur peut juger approprié de préciser le contexte de la communication de la manière suivante :

- en indiquant que, s'il avait mis en œuvre des procédures plus exhaustives à l'égard du contrôle interne, il aurait pu relever davantage de déficiences devant être communiquées ou, au contraire, conclure que certaines des déficiences communiquées n'avaient pas à l'être ;
- en indiquant que la communication vise à répondre aux besoins des responsables de la gouvernance et pourrait ne pas convenir à d'autres fins.

A30. L'auditeur ou la direction peut être tenu par les textes légaux ou réglementaires de transmettre aux autorités de réglementation compétentes une copie de la communication écrite faisant état des déficiences importantes. Le cas échéant, l'auditeur peut faire mention des autorités de réglementation en question dans sa communication écrite.

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT 300

PLANIFICATION D'UN AUDIT D'ÉTATS FINANCIERS

(En vigueur pour les audits d'états financiers des périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009.)

SOMMAIRE

Paragraphe

Introduction

Champ d'application de la présente norme ISA 1

Rôle et calendrier de la planification 2

Date d'entrée en vigueur 3

Objectif 4

Exigences

Participation des membres clés de l'équipe de mission 5

Activités préliminaires à la planification de la mission 6

Planification de l'audit 7-11

Documentation 12

Éléments additionnels à prendre en considération dans le cas d'un audit initial 13

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Rôle et calendrier de la planification A1-A3

Participation des membres clés de l'équipe de mission A4

Activités préliminaires à la planification de la mission A5-A7

Planification de l'audit A8-A17

Documentation A18-A21

Éléments additionnels à prendre en considération dans le cas d'un audit initial A22

Annexe : Éléments à prendre en considération pour l'établissement de la stratégie générale d'audit

La Norme internationale d'audit (ISA) 300, *Planification d'un audit d'états financiers*, 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 planifier un audit d'états financiers. Bien que la norme ait été élaborée en fonction d'audits récurrents, elle comporte une section consacrée aux éléments additionnels à prendre en considération dans le cas d'un audit initial.

Rôle et calendrier de la planification

2. La planification d'un audit d'états financiers implique l'établissement d'une stratégie générale d'audit et l'élaboration d'un plan de mission. Une planification adéquate de l'audit est avantageuse pour plusieurs raisons, dont les suivantes : (Réf. : par. A1 à A3)

   - elle aide l'auditeur à porter une attention particulière aux aspects importants de l'audit ;
   - elle aide l'auditeur à identifier et à résoudre les problèmes potentiels en temps opportun ;
   - elle aide l'auditeur à organiser et à gérer correctement la mission d'audit de manière à ce qu'elle soit réalisée avec efficacité et efficience ;
   - elle aide à choisir, pour constituer l'équipe de mission, des personnes dont les capacités et la compétence sont d'un niveau approprié pour répondre aux risques prévus, et à répartir adéquatement les travaux entre les membres de l'équipe ;
   - elle facilite la direction et la supervision des membres de l'équipe et la revue de leurs travaux ;
   - elle facilite, le cas échéant, la coordination des travaux effectués par les auditeurs des composantes du groupe et par les experts.

Date d'entrée en vigueur

3. La présente norme ISA s'applique aux audits d'états financiers des périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009.

Objectif

4. L'objectif de l'auditeur est de planifier l'audit afin qu'il soit réalisé de manière efficace.

Exigences

Participation des membres clés de l'équipe de mission

5. L'associé responsable de la mission et les autres membres clés de l'équipe de mission doivent participer à la planification de l'audit, et notamment planifier les entretiens entre les membres de l'équipe et y prendre part. (Réf. : par. A4)

Activités préliminaires à la planification de la mission

6. L'auditeur doit, au début de chaque mission d'audit :

   a) mettre en œuvre les procédures exigées par la norme ISA 220 relativement au maintien de la relation client et de la mission d'audit envisagée[1] ;

   b) évaluer le respect des règles de déontologie pertinentes, y compris celles qui ont trait à l'indépendance, conformément à la norme ISA 220[2] ;

   c) s'entendre avec le client sur les termes et conditions de la mission, comme l'exige la norme ISA 210[3]. (Réf. : par. A5 à A7)

Planification de l'audit

7. L'auditeur doit établir une stratégie générale d'audit définissant l'étendue, le calendrier et la direction des travaux d'audit et devant servir de guide à l'élaboration du plan de mission.

8. Lorsqu'il établit sa stratégie générale d'audit, l'auditeur doit :

   a) identifier les caractéristiques de la mission qui en définissent l'étendue ;

   b) s'assurer des objectifs de communication et de rapport pour la mission, afin de planifier le calendrier des travaux ainsi que la nature des communications requises ;

   c) prendre en considération les facteurs qui, selon son jugement professionnel, sont importants pour orienter les travaux de l'équipe de mission ;

   d) prendre en considération les résultats des activités préliminaires à la planification et, s'il y a lieu, se demander si la connaissance acquise lors d'autres missions réalisées auprès de l'entité par l'associé responsable de la mission est pertinente ;

   e) déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des ressources nécessaires pour réaliser la mission. (Réf. : par. A8 à A11)

9. L'auditeur doit élaborer un plan de mission, lequel doit comporter une description :

   a) de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures d'évaluation des risques qu'il prévoit de mettre en œuvre, conformément à la norme ISA 315 (révisée)[4] ;

   b) de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures d'audit complémentaires qu'il prévoit de mettre en œuvre au niveau des assertions, conformément à la norme ISA 330[5] ;

   c) des autres procédures d'audit qu'il prévoit de mettre en œuvre et qui sont requises pour que la mission soit réalisée en conformité avec les normes ISA. (Réf. : par. A12 à A14)

---

[1] Norme ISA 220, *Contrôle qualité d'un audit d'états financiers*, paragraphes 12 et 13.

[2] Norme ISA 220, paragraphes 9 à 11.

[3] Norme ISA 210, *Accord sur les termes et conditions d'une mission d'audit*, paragraphes 9 à 13.

[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 330, *Réponses de l'auditeur à l'évaluation des risques*.

10. L'auditeur doit mettre à jour et modifier sa stratégie générale d'audit et le plan de mission, au besoin, tout au long de l'audit. (Réf. : par. A15)

11. L'auditeur doit planifier la nature, le calendrier et l'étendue de la direction et de la supervision des membres de l'équipe, ainsi que de la revue de leurs travaux. (Réf. : par. A16 et A17)

Documentation

12. L'auditeur doit consigner dans la documentation de l'audit[6] :

    a) la stratégie générale d'audit ;

    b) le plan de mission ;

    c) les modifications importantes apportées au cours de la mission à la stratégie générale d'audit et au plan de mission, ainsi que les raisons de ces modifications. (Réf. : par. A18 à A21)

Éléments additionnels à prendre en considération dans le cas d'un audit initial

13. L'auditeur doit, avant le début d'un audit initial :

    a) mettre en œuvre les procédures exigées par la norme ISA 220 relativement à l'acceptation de la relation client et de la mission d'audit envisagée[7] ;

    b) communiquer avec son prédécesseur, en cas de changement d'auditeur, conformément aux règles de déontologie pertinentes. (Réf. : par. A22)

* * *

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Rôle et calendrier de la planification (Réf. : par. 2)

A1. La nature et l'étendue du processus de planification varient en fonction de la taille et de la complexité de l'entité, de l'expérience que les membres clés de l'équipe de mission ont acquise antérieurement auprès de l'entité et de l'évolution des circonstances au cours de la mission.

A2. La planification n'est pas une phase isolée de l'audit, mais bien plutôt un processus continu et itératif qui commence souvent peu de temps après (ou à l'occasion de) l'achèvement de l'audit précédent et se poursuit jusqu'à l'achèvement de l'audit en cours. Elle exige toutefois de prendre en compte le calendrier du déroulement de certaines activités et de certaines procédures d'audit qui nécessitent d'être achevées avant la mise en œuvre des procédures d'audit complémentaires. Par exemple, la planification impose notamment de considérer, avant même que l'auditeur procède à l'identification et à l'évaluation des risques d'anomalies significatives :

- les procédures analytiques à mettre en œuvre aux fins de l'évaluation des risques ;
- l'acquisition d'une compréhension générale du cadre légal et réglementaire auquel est soumise l'entité et de la façon dont elle s'y conforme ;
- la détermination du seuil de signification ;

---

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

[7] Norme ISA 220, paragraphes 12 et 13.

- la participation d'experts ;
- la mise en œuvre d'autres procédures d'évaluation des risques.

A3. L'auditeur peut décider de s'entretenir avec la direction de l'entité de certaines questions relatives à la planification afin de faciliter le déroulement et la gestion de la mission (par exemple, dans le but de coordonner la mise en œuvre de certaines des procédures d'audit prévues avec les travaux du personnel de l'entité). Même si de tels entretiens sont fréquents, la responsabilité de la stratégie générale d'audit et du plan de mission appartient en définitive à l'auditeur. Lorsqu'il est question, dans ces entretiens, d'éléments de la stratégie générale d'audit ou du plan de mission, il faut veiller à ne pas compromettre l'efficacité de l'audit. Ainsi, le fait de s'entretenir avec la direction de la nature et du calendrier de procédures d'audit bien définies peut compromettre l'efficacité de la mission en rendant ces procédures trop prévisibles.

Participation des membres clés de l'équipe de mission (Réf. : par. 5)

A4. La participation de l'associé responsable de la mission et des autres membres clés de l'équipe de mission à la planification de l'audit permet de tirer profit de leur expérience et de leurs connaissances, et d'accroître ainsi l'efficacité et l'efficience du processus de planification[8].

Activités préliminaires à la planification de la mission (Réf. : par. 6)

A5. Le fait d'effectuer au début de la mission d'audit les activités préliminaires à la planification qui sont précisées au paragraphe 6 aide l'auditeur à identifier et à évaluer les événements ou circonstances susceptibles d'avoir une incidence négative sur sa capacité de planifier et de réaliser la mission.

A6. Ces activités préliminaires permettent notamment à l'auditeur de s'assurer que la mission d'audit à planifier en est une pour laquelle :

- il conserve l'indépendance et les capacités nécessaires à la réalisation de la mission ;
- l'intégrité de la direction ne soulève pas de questions susceptibles d'amener l'auditeur à ne pas souhaiter le maintien de la mission ;
- il n'y a pas de malentendu avec le client quant aux termes et conditions de la mission.

A7. Le maintien de la relation client et le respect des règles de déontologie pertinentes, y compris celles ayant trait à l'indépendance, sont des points auxquels l'auditeur reste attentif tout au long de la mission d'audit, à mesure qu'apparaissent de nouvelles conditions ou qu'évoluent les circonstances. Du fait que les procédures initiales relatives au maintien de la mission d'audit et à l'évaluation du respect des règles de déontologie pertinentes (y compris celles ayant trait à l'indépendance) sont mises en œuvre au début de la mission, elles sont achevées avant que soient effectuées les autres activités importantes de la mission d'audit en cours. Dans le cas des audits récurrents, ces procédures préliminaires sont souvent mises en œuvre peu de temps après (ou à l'occasion de) l'achèvement de l'audit précédent.

---

[8] Le paragraphe 10 de la norme ISA 315 (révisée) définit des exigences et fournit des indications sur les entretiens entre les membres de l'équipe de mission au sujet de la possibilité que les états financiers de l'entité contiennent des anomalies significatives. Le paragraphe 16 de la norme ISA 240, *Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers*, fournit des précisions sur l'importance particulière à accorder, au cours de ces entretiens, à la possibilité que les états financiers de l'entité contiennent des anomalies significatives résultant de fraudes.

Planification de l'audit

La stratégie générale d'audit (Réf. : par. 7 et 8)

A8. L'établissement de la stratégie générale d'audit aide notamment l'auditeur à prévoir, sous réserve des résultats de ses procédures d'évaluation des risques :

- les ressources à déployer pour des aspects particuliers de l'audit, par exemple le recours aux membres de l'équipe ayant une expérience appropriée pour les aspects présentant un risque élevé ou le recours à des experts pour les questions complexes ;
- le volume des ressources à affecter à des aspects particuliers de l'audit, par exemple le nombre de membres de l'équipe qui seront présents à la prise d'inventaire physique des établissements significatifs, l'étendue de la revue du travail des autres auditeurs dans le cas d'un audit de groupe, ou la part du budget d'heures allouée pour les aspects présentant un risque élevé ;
- quand ces ressources seront déployées, par exemple dans le cadre des travaux d'audit anticipés ou aux principales dates de coupure ;
- la façon dont ces ressources seront gérées, dirigées et supervisées (par exemple, les dates auxquelles se tiendront les réunions préparatoires de l'équipe ainsi que les réunions de compte rendu de mission), la manière dont se fera la revue des dossiers par l'associé responsable de la mission et le directeur de mission (par exemple, chez le client ou ailleurs), et si des revues de contrôle qualité de la mission sont nécessaires.

A9. Des exemples d'éléments à prendre en considération dans l'établissement de la stratégie générale d'audit sont fournis en annexe.

A10. Une fois établie la stratégie générale d'audit, il est possible d'élaborer un plan de mission détaillé répondant aux divers éléments identifiés dans la stratégie générale d'audit et tenant compte de la nécessité d'atteindre les objectifs de l'audit par l'utilisation efficiente des ressources dont dispose l'auditeur. La stratégie générale d'audit et le plan de mission détaillé ne résultent pas nécessairement de processus distincts ou consécutifs, mais sont étroitement liés dans la mesure où des changements dans l'un peuvent entraîner de façon corrélative des changements dans l'autre.

Considérations propres aux petites entités

A11. Dans le cas des petites entités, l'ensemble de l'audit peut être réalisé par une équipe de mission très réduite. De nombreux audits de petites entités sont menés par l'associé responsable de la mission (qui peut être un professionnel exerçant à titre individuel) avec un seul collaborateur (ou sans collaborateur). La taille réduite de l'équipe facilite la coordination et la communication entre les membres. L'établissement de la stratégie générale d'audit pour une petite entité n'est donc pas nécessairement un exercice complexe ou exigeant beaucoup de temps ; tout dépend de la taille de l'entité, de la complexité de l'audit et de la taille de l'équipe de mission. Par exemple, un bref mémorandum préparé à la fin de l'audit précédent sur la base d'une revue des dossiers de travail, et faisant ressortir les points importants constatés lors de cet audit, mis à jour pour la mission d'audit en cours sur la base des entretiens avec le propriétaire-dirigeant, peut servir comme documentation de la stratégie d'audit s'il couvre les éléments indiqués au paragraphe 8.

Le plan de mission (Réf. : par. 9)

A12. Le plan de mission est plus détaillé que la stratégie générale d'audit en ce qu'il indique la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit que les membres de l'équipe de mission seront appelés à mettre en œuvre. La planification de ces procédures se poursuit tout au long de l'audit, à mesure que s'élabore le plan de mission. Ainsi, la planification des procédures d'évaluation des risques à mettre en œuvre par l'auditeur survient tôt dans le processus d'audit, mais la planification de la nature, du calendrier et de l'étendue de certaines procédures d'audit complémentaires dépend du résultat de l'application de ces procédures d'évaluation des risques. Par ailleurs, l'auditeur peut commencer la mise en œuvre de procédures d'audit complémentaires pour certaines catégories d'opérations, certains soldes de comptes et certaines informations fournies dans les états financiers avant de planifier l'ensemble des autres procédures d'audit complémentaires.

A13. Il est important de déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'évaluation des risques qu'il est prévu de mettre en œuvre, ainsi que les procédures d'audit complémentaires, en ce qui a trait aux informations fournies dans les états financiers, étant donné que ces informations peuvent être très diversifiées et détaillées. En outre, certaines informations fournies dans les états financiers peuvent ne pas provenir du grand livre général et des livres auxiliaires, ce qui peut avoir une incidence sur l'évaluation des risques et sur la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit mises en œuvre pour y répondre.

A14. La prise en considération, tôt dans le processus d'audit, des informations fournies dans les états financiers permet à l'auditeur d'accorder une attention particulière à leur traitement, et de planifier adéquatement le temps qu'il y consacrera, comme il le fait pour les catégories d'opérations, les événements et les soldes de comptes. Elle peut également aider l'auditeur à déterminer l'incidence sur l'audit :

- des obligations d'information nouvelles ou modifiées découlant de changements survenus dans l'environnement, la situation financière ou les activités de l'entité (par exemple, un changement dans les obligations concernant les secteurs à présenter et l'information sectorielle à la suite d'un important regroupement d'entreprises) ;
- d'importantes obligations d'information nouvelles ou modifiées découlant de changements apportés au référentiel d'information financière applicable ;
- de la nécessité de faire appel à un expert afin d'aider l'auditeur à mettre en œuvre les procédures d'audit liées à des obligations d'information particulières (par exemple, celles qui concernent les obligations au titre des prestations de retraite ou d'autres avantages de retraite) ;
- des questions relatives aux obligations d'information que l'auditeur peut juger utile d'aborder avec les responsables de la gouvernance[9].

Modification au cours de l'audit des décisions prises lors de la planification (Réf. : par. 10)

A15. 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,

[9] Norme ISA 260 (révisée), *Communication avec les responsables de la gouvernance*, paragraphe A13.

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. Ce peut être le cas lorsque l'auditeur prend connaissance d'informations qui diffèrent de manière importante de celles dont il disposait lors de la planification des procédures d'audit. Par exemple, des éléments probants recueillis lors de l'application des procédures de corroboration peuvent contredire ceux recueillis lors des tests des contrôles.

Direction, supervision et revue (Réf. : par. 11)

A16. La nature, le calendrier et l'étendue de la direction et de la supervision des membres de l'équipe de mission, ainsi que de la revue de leurs travaux, varient en fonction de nombreux facteurs, dont les suivants :

- la taille et la complexité de l'entité ;
- le volet de l'audit en cause ;
- le résultat de l'évaluation des risques d'anomalies significatives (par exemple, une révision à la hausse du risque d'anomalies significatives pour un aspect donné de l'audit nécessite ordinairement une augmentation de l'étendue et de la fréquence de la direction et de la supervision des membres de l'équipe de mission et une revue plus détaillée de leurs travaux) ;
- les capacités et la compétence de chaque membre de l'équipe effectuant les travaux d'audit.

La norme ISA 220 donne de plus amples précisions sur la direction, la supervision et la revue des travaux d'audit[10].

Considérations propres aux petites entités

A17. Si l'audit est réalisé entièrement par l'associé responsable de la mission, les questions concernant la direction et la supervision des membres de l'équipe de mission et la revue de leurs travaux ne se posent pas. L'associé responsable de la mission est alors à même de connaître tous les problèmes importants, ayant lui-même réalisé tous les aspects de l'audit. Se faire une opinion objective sur la validité des jugements portés au cours de l'audit peut cependant présenter des problèmes pratiques lorsqu'une même personne effectue tout le travail. Si des questions particulièrement complexes ou inhabituelles se présentent et que l'audit est mené par un professionnel exerçant à titre individuel, il peut donc être souhaitable que celui-ci prévoie de consulter d'autres auditeurs possédant une expérience adéquate ou le corps professionnel dont il est membre.

Documentation (Réf. : par. 12)

A18. La documentation de la stratégie générale d'audit porte sur les décisions clés qui ont été considérées comme nécessaires pour planifier correctement l'audit et pour communiquer les questions importantes à l'équipe de mission. L'auditeur peut, par exemple, résumer la stratégie générale d'audit dans un mémorandum qui mentionne les décisions clés concernant l'étendue, le calendrier et la conduite de l'ensemble de l'audit.

---

[10] Norme ISA 220, paragraphes 15 à 17.

A19. La documentation du plan de mission porte sur la nature, le calendrier et l'étendue prévus des procédures d'évaluation des risques et des procédures d'audit complémentaires au niveau des assertions en réponse à l'évaluation des risques. Elle permet également de montrer que les procédures d'audit ont été planifiées correctement, puis de les passer en revue et de les approuver avant leur mise en œuvre. L'auditeur peut utiliser des programmes d'audit standard ou des listes de contrôle standard, adaptés au besoin en fonction des circonstances propres à la mission.

A20. La documentation des modifications importantes apportées à la stratégie générale d'audit et au plan de mission ainsi que des modifications corrélatives apportées à la nature, au calendrier et à l'étendue des procédures d'audit indique les raisons de ces modifications ainsi que la stratégie générale et le plan de mission finalement adoptés. Elle montre aussi le caractère approprié de la réponse apportée aux changements importants survenus au cours de l'audit.

Considérations propres aux petites entités

A21. Comme il est indiqué au paragraphe A11, un bref mémorandum au dossier est parfois suffisant pour consigner la stratégie d'audit dans le cas d'une petite entité. Pour ce qui concerne le plan de mission, il est possible d'utiliser des programmes d'audit standard ou des listes de contrôle standard (voir le paragraphe A19) conçus en supposant que les activités de contrôle pertinentes sont peu nombreuses — comme c'est vraisemblablement le cas dans une petite entité — pourvu qu'ils soient adaptés aux circonstances de la mission, notamment au résultat de l'évaluation des risques par l'auditeur.

Éléments additionnels à prendre en considération dans le cas d'un audit initial (Réf : par. 13)

A22. Qu'il s'agisse d'une mission initiale ou récurrente, l'objet et le but de la planification de l'audit sont les mêmes. Cependant, dans le cas d'un audit initial, il se peut que l'auditeur ait besoin d'étendre les activités de planification du fait qu'il n'a généralement pas acquis auprès de l'entité l'expérience antérieure que l'on prend en considération lors de la planification d'une mission récurrente. Dans le cas d'un audit initial, voici des points additionnels dont l'auditeur peut tenir compte dans l'établissement de la stratégie générale d'audit et du plan de mission :

- les accords à intervenir avec l'auditeur précédent, par exemple pour revoir ses dossiers de travail, à moins que les textes légaux ou réglementaires ne l'interdisent ;
- les problèmes importants (y compris ceux portant sur l'application des principes comptables ou des normes d'audit et de rapport) ayant fait l'objet d'entretiens avec la direction lorsque l'auditeur a été choisi, la communication de ces problèmes aux responsables de la gouvernance et leur incidence sur la stratégie générale d'audit et le plan de mission ;
- les procédures d'audit nécessaires pour obtenir des éléments probants suffisants et appropriés concernant les soldes d'ouverture[11] ;

[11] Norme ISA 510, *Audit initial — Soldes d'ouverture*.

- les autres procédures requises par le système de contrôle qualité du cabinet dans le cas d'une mission d'audit initiale (par exemple, le système de contrôle qualité du cabinet peut exiger qu'un autre associé ou une personne d'expérience passe en revue la stratégie générale d'audit avant que des procédures d'audit importantes soient entreprises, ou les rapports avant qu'ils soient délivrés).

Annexe

(Réf. : par. 7, 8 et A8 à A11)

Éléments à prendre en considération pour l'établissement de la stratégie générale d'audit

La présente annexe contient des exemples d'éléments que l'auditeur peut prendre en considération lors de l'établissement de la stratégie générale d'audit. Beaucoup de ces éléments auront aussi une incidence sur son plan de mission détaillé. Les exemples fournis couvrent une vaste gamme d'éléments applicables à un grand nombre de missions. Bien que d'autres normes ISA puissent exiger la prise en compte de certains des éléments dont il est question ci-dessous, tous ne sont pas pertinents pour toutes les missions d'audit et la liste n'est pas nécessairement exhaustive.

Caractéristiques de la mission

- Le référentiel d'information financière ayant servi à préparer l'information financière sur laquelle portera l'audit, y compris la nécessité éventuelle d'opérer des rapprochements avec un autre référentiel d'information financière.
- Les obligations d'information propres au secteur d'activité, par exemple les rapports prescrits par les autorités de réglementation du secteur d'activité.
- La couverture prévue de l'audit, y compris le nombre et l'emplacement des composantes du groupe à inclure.
- La nature des liens de contrôle entre l'entité mère et les autres composantes du groupe, qui déterminent la façon dont le groupe doit être consolidé.
- La mesure dans laquelle les composantes sont auditées par d'autres auditeurs.
- La nature des secteurs d'activité qui feront l'objet de l'audit et les connaissances spécialisées qui sont requises.
- La monnaie de présentation à utiliser et la nécessité éventuelle de convertir les informations financières à auditer.
- La nécessité d'un audit légal des états financiers individuels en plus de l'audit des états financiers consolidés.
- Lorsque l'entité a une fonction d'audit interne, la pertinence de l'utilisation des travaux de cette dernière ou du recours à l'assistance directe des auditeurs internes aux fins de l'audit et, le cas échéant, les secteurs de l'audit concernés et l'étendue de cette utilisation ou de ce recours.
- Le recours à des sociétés de services par l'entité et la façon dont l'auditeur peut obtenir des éléments probants concernant la conception ou le fonctionnement des contrôles mis en œuvre par ces sociétés.
- L'utilisation prévue d'éléments probants recueillis au cours des audits précédents, par exemple les éléments probants relatifs aux procédures d'évaluation des risques et aux tests des contrôles.

- L'incidence des technologies de l'information sur les procédures d'audit, y compris la disponibilité des données et l'utilisation prévue de techniques d'audit assistées par ordinateur.
- La coordination de l'étendue et du calendrier prévus des travaux d'audit avec les examens limités de l'information financière intermédiaire, le cas échéant, et l'incidence sur l'audit des informations recueillies au cours de ces examens.
- La disponibilité du personnel du client et l'accès à l'information.

Objectifs en matière de rapport, calendrier des travaux d'audit et nature des communications

- Le calendrier de l'entité pour la présentation de l'information financière, par exemple à la fin des périodes intermédiaires ou en fin d'exercice seulement.
- L'organisation de réunions avec la direction et les responsables de la gouvernance pour s'entretenir de la nature, du calendrier et de l'étendue des travaux d'audit.
- Les entretiens avec la direction et les responsables de la gouvernance au sujet de la nature et la date de délivrance prévues des rapports et des autres communications, tant écrites que verbales, y compris le rapport de l'auditeur, les lettres de recommandations adressées à la direction et les communications à l'intention des responsables de la gouvernance.
- Les entretiens avec la direction au sujet des communications attendues sur l'avancement des travaux d'audit tout au long de la mission.
- Les communications avec les auditeurs des composantes du groupe au sujet de la nature et la date de délivrance prévues des rapports et des autres communications ayant trait à l'audit des composantes.
- La nature et le calendrier prévus des communications entre les membres de l'équipe de mission, y compris la nature et les dates prévues des réunions d'équipe et le calendrier de revue des travaux effectués.
- Les autres communications prévues avec des tiers, le cas échéant, notamment en raison d'obligations légales ou contractuelles de faire rapport par suite de l'audit.

Facteurs importants, activités préliminaires à la planification de la mission et connaissances acquises lors d'autres missions

- La détermination du seuil de signification conformément à la norme ISA 320[1] et, le cas échéant :
  - la détermination des seuils de signification pour les composantes du groupe et la communication de ces seuils aux auditeurs des composantes, conformément à la norme ISA 600[2] ;
  - l'identification préliminaire des composantes importantes du groupe et des catégories significatives d'opérations, de soldes de comptes et d'informations à fournir.

---

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

[2] Norme ISA 600, *Audits d'états financiers de groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composantes) — Considérations particulières*, paragraphes 21 à 23 et alinéa 40 c).

- L'identification préliminaire des aspects de l'audit où le risque d'anomalies significatives peut être le plus élevé.
- L'incidence du résultat de l'évaluation du risque d'anomalies significatives pour les états financiers pris dans leur ensemble sur la direction, la supervision et la revue.
- La façon dont l'auditeur souligne auprès des membres de l'équipe de mission la nécessité de rester alerte et de faire preuve d'esprit critique lors de la collecte et de l'évaluation des éléments probants.
- Les conclusions des audits précédents qui comportaient une évaluation de l'efficacité du fonctionnement du contrôle interne, notamment la nature des déficiences relevées et des mesures prises pour y remédier.
- Les échanges sur les éléments susceptibles d'avoir une incidence sur l'audit avec le personnel du cabinet responsable de la prestation d'autres services auprès de l'entité.
- Les faits qui attestent l'importance que la direction attache à la conception, à la mise en place et au maintien d'un bon contrôle interne, notamment les éléments qui montrent que le contrôle interne fait l'objet d'une documentation appropriée.
- Les changements dans le référentiel d'information financière applicable, comme les modifications apportées aux normes comptables, qui peuvent donner lieu à d'importantes obligations d'information nouvelles ou modifiées.
- Le volume des opérations, qui peut déterminer s'il est plus efficient pour l'auditeur de s'appuyer sur le contrôle interne.
- L'importance attachée au contrôle interne dans l'ensemble de l'entité comme moyen d'assurer le bon fonctionnement de l'entreprise.
- Les processus suivis par la direction pour identifier et préparer les informations exigées par le référentiel d'information financière applicable, y compris celles ne provenant pas du grand livre général et des livres auxiliaires.
- Les changements importants intervenus dans l'entité, notamment les changements dans les technologies de l'information, dans les processus opérationnels et dans l'équipe de la direction générale, ainsi que les acquisitions, les fusions et les désinvestissements.
- Les changements importants intervenus dans le secteur d'activité, par exemple les modifications de la réglementation sectorielle et les nouvelles exigences en matière d'information financière.
- Les autres faits nouveaux pertinents et importants, par exemple les changements dans l'environnement juridique de l'entité.

Nature, calendrier et étendue des ressources

- Le choix des membres de l'équipe de mission (y compris, lorsque c'est nécessaire, le choix du responsable du contrôle qualité pour la mission) et la répartition des travaux d'audit entre les membres de l'équipe, y compris l'affectation de membres de l'équipe suffisamment

expérimentés aux aspects de l'audit susceptibles de présenter les risques d'anomalies significatives les plus élevés.

- L'établissement du budget de la mission, compte tenu du temps approprié à consacrer aux aspects de l'audit susceptibles de présenter les risques d'anomalies significatives les plus élevés.

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT 315 (RÉVISÉE)

COMPRÉHENSION DE L'ENTITÉ ET DE SON ENVIRONNEMENT AUX FINS DE L'IDENTIFICATION ET DE L'ÉVALUATION DES RISQUES D'ANOMALIES SIGNIFICATIVES

(En vigueur pour les audits d'états financiers des périodes closes à compter du 15 décembre 2013.)

SOMMAIRE

Paragraphe

Introduction

Champ d'application de la présente norme ISA 1

Date d'entrée en vigueur 2

Objectif 3

Définitions 4

Exigences

Procédures d'évaluation des risques et activités connexes 5-10

Niveau requis de compréhension de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne 11-24

Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives 25-31

Documentation 32

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Procédures d'évaluation des risques et activités connexes A1-A24

Niveau requis de compréhension de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne A25-A121

Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives A122-A152

Documentation A153-A156

Annexe 1 : Composantes du contrôle interne

Annexe 2 : Circonstances et événements qui peuvent indiquer l'existence de risques d'anomalies significatives

La Norme internationale d'audit (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*, 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 d'acquérir une compréhension de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne, afin d'identifier et d'évaluer les risques d'anomalies significatives dans les états financiers.

Date d'entrée en vigueur

2. La présente norme ISA s'applique aux audits d'états financiers des périodes closes à compter du 15 décembre 2013.

Objectif

3. L'objectif de l'auditeur est d'acquérir une compréhension de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne, afin d'identifier et d'évaluer les risques d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs, aux niveaux des états financiers et des assertions, et de disposer ainsi d'une base pour concevoir et mettre en œuvre des réponses à son évaluation des risques d'anomalies significatives.

Définitions

4. Dans les normes ISA, on entend par :

   a) « assertions », les affirmations de la direction, explicites ou non, qui sous-tendent les états financiers et auxquelles se réfère l'auditeur pour examiner les différents types d'anomalies susceptibles de se produire ;

   b) « risque d'entreprise », le risque résultant soit de conditions, de circonstances, d'actions, d'inactions ou d'événements importants qui pourraient compromettre la capacité de l'entité d'atteindre ses objectifs et de mettre à exécution ses stratégies, soit de l'établissement d'objectifs et de stratégies inappropriés ;

   c) « contrôle interne », le processus dont la conception, la mise en place et le maintien sont assurés par les responsables de la gouvernance, la direction et d'autres membres du personnel et dont l'objet est de fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs de l'entité en ce qui concerne la fiabilité de son information financière, l'efficacité et l'efficience de ses activités et la conformité aux textes légaux et réglementaires applicables. Le terme « contrôles » fait référence à n'importe quels aspects de l'une ou plusieurs des composantes du contrôle interne ;

   d) « procédures d'évaluation des risques », les procédures d'audit mises en œuvre pour acquérir une compréhension de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne, dans le but d'identifier et d'évaluer les risques d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs, aux niveaux des états financiers et des assertions ;

   e) « risque important », un risque d'anomalie significative identifié et évalué qui, selon le jugement de l'auditeur, exige une attention particulière dans le cadre de la mission.

Exigences

Procédures d'évaluation des risques et activités connexes

5. L'auditeur doit mettre en œuvre des procédures d'évaluation des risques dont les résultats lui serviront de base pour l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives aux niveaux des états financiers et des assertions. Les procédures d'évaluation des risques ne fournissent toutefois pas à elles seules des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder l'opinion d'audit. (Réf. : par. A1 à A5)

6. Les procédures d'évaluation des risques doivent notamment comprendre :

   a) des demandes d'informations auprès de la direction, des personnes appropriées au sein de la fonction d'audit interne (lorsque cette fonction existe) et d'autres personnes au sein de l'entité qui, selon le jugement de l'auditeur, peuvent posséder des informations susceptibles de l'aider à identifier les risques d'anomalies significatives résultant de fraudes ou d'erreurs ; (Réf. : par. A6 à A13)

   b) des procédures analytiques ; (Réf. : par. A14 à A17)

   c) des observations physiques et des inspections. (Réf. : par. A18)

7. L'auditeur doit se demander si les informations obtenues dans le cadre de son processus d'acceptation ou de maintien de la relation client sont pertinentes aux fins de l'identification des risques d'anomalies significatives.

8. Si l'associé responsable de la mission a réalisé d'autres missions auprès de l'entité, il doit se demander si les informations alors obtenues sont pertinentes aux fins de l'identification des risques d'anomalies significatives.

9. Dans les cas où l'auditeur a l'intention d'utiliser des informations obtenues grâce à son expérience passée auprès de l'entité et par suite de la mise en œuvre de procédures d'audit au cours des audits antérieurs, il doit déterminer s'il est survenu des changements susceptibles d'affecter la pertinence de ces informations pour l'audit en cours. (Réf. : par. A19 et A20)

10. L'associé responsable de la mission et les autres membres clés de l'équipe de mission doivent s'entretenir des possibilités d'anomalies significatives dans les états financiers de l'entité, ainsi que de l'application du référentiel d'information financière applicable au regard des faits et circonstances propres à l'entité. L'associé responsable de la mission doit déterminer les points qui sont à communiquer aux membres de l'équipe n'ayant pas participé aux entretiens. (Réf. : par. A21 à A24)

Niveau requis de compréhension de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne

L'entité et son environnement

11. L'auditeur doit acquérir une compréhension :

   a) des facteurs sectoriels et réglementaires, ainsi que des autres facteurs externes, y compris le référentiel d'information financière applicable ; (Réf. : par. A25 à A30)

b) de la nature de l'entité, y compris :

i) ses activités,

ii) le mode de propriété et la structure de gouvernance de l'entité,

iii) les types d'investissements réalisés et prévus par l'entité, y compris les investissements dans des entités ad hoc,

iv) son organisation interne et ses modes de financement,

pour pouvoir comprendre les catégories d'opérations, les soldes de comptes et les informations qu'il s'attend à trouver dans les états financiers ; (Réf. : par. A31 à A35)

c) du choix et de l'application des méthodes comptables retenues par l'entité, y compris les raisons ayant motivé des changements. L'auditeur doit évaluer si les méthodes comptables de l'entité sont appropriées compte tenu de ses activités et si elles sont cohérentes avec le référentiel d'information financière applicable et les méthodes comptables en usage dans le secteur d'activité ; (Réf. : par. A36)

d) des objectifs et des stratégies de l'entité ainsi que des risques d'entreprise connexes pouvant donner lieu à des anomalies significatives dans les états financiers ; (Réf. : par. A37 à A43)

e) de la mesure et de l'analyse de la performance financière de l'entité. (Réf. : par. A44 à A49)

Contrôle interne de l'entité

12. L'auditeur doit acquérir une compréhension des aspects du contrôle interne pertinents pour l'audit. Bien qu'il y ait des chances que la plupart des contrôles pertinents pour l'audit concernent l'information financière, ce ne sont pas tous les contrôles liés à l'information financière qui sont pertinents pour l'audit. L'auditeur exerce son jugement professionnel pour déterminer si un contrôle, seul ou en association avec d'autres, est pertinent pour l'audit. (Réf. : par. A50 à A73)

Nature et étendue de la compréhension des contrôles pertinents

13. Lors de l'acquisition d'une compréhension des contrôles pertinents pour l'audit, l'auditeur doit évaluer la conception de ces contrôles et déterminer s'ils ont été mis en place, en associant d'autres procédures à ses demandes d'informations auprès du personnel de l'entité. (Réf. : par. A74 à A76)

Composantes du contrôle interne

Environnement de contrôle

14. L'auditeur doit acquérir une compréhension de l'environnement de contrôle. Pour ce faire, il doit notamment évaluer :

a) si la direction, sous la surveillance des responsables de la gouvernance, a développé et entretient une culture d'honnêteté et de comportement éthique ;

b) si les points forts des éléments de l'environnement de contrôle constituent collectivement une base appropriée sur laquelle peuvent s'appuyer les autres composantes du contrôle interne,

et si l'efficacité de ces autres composantes n'est pas réduite par des déficiences dans l'environnement de contrôle. (Réf. : par. A77 à A87)

Processus d'évaluation des risques par l'entité

15. L'auditeur doit déterminer si l'entité dispose d'un processus pour :

a) identifier les risques d'entreprise à prendre en considération au regard des objectifs de l'information financière ;

b) estimer l'importance des risques ;

c) évaluer leur probabilité de réalisation ;

d) décider des mesures à prendre en réponse à ces risques. (Réf. : par. A88)

16. Lorsque l'entité a établi un tel processus (ci-après appelé « processus d'évaluation des risques par l'entité »), l'auditeur doit acquérir une compréhension du processus et de ses résultats. Si l'auditeur identifie des risques d'anomalies significatives que la direction n'a pas identifiés, il doit s'interroger sur l'existence d'un risque sous-jacent qui, selon lui, aurait normalement dû être identifié dans le cadre du processus d'évaluation des risques par l'entité. Le cas échéant, l'auditeur doit comprendre pourquoi le risque n'a pu être identifié, et apprécier si le processus est bien adapté à la situation de l'entité ou déterminer s'il existe une déficience importante du contrôle interne en ce qui concerne le processus d'évaluation des risques par l'entité.

17. Lorsque l'entité n'a pas établi un tel processus ou qu'elle dispose d'un processus ad hoc, l'auditeur doit s'entretenir avec la direction pour savoir si les risques d'entreprise à prendre en considération au regard des objectifs de l'information financière ont été identifiés et quelles mesures ont été prises en réponse à ces risques. L'auditeur doit apprécier si l'absence de processus documenté d'évaluation des risques est appropriée dans les circonstances ou représente une déficience importante du contrôle interne. (Réf. : par. A89)

Système d'information (y compris les processus opérationnels connexes) pertinent pour l'information financière, et communication

18. L'auditeur doit acquérir une compréhension du système d'information (y compris les processus opérationnels connexes) pertinent pour l'information financière, en ce qui concerne notamment : (Réf. : par. A90 à A92, A95 et A96)

a) les catégories d'opérations conclues dans le cadre des activités de l'entité qui sont importantes par rapport aux états financiers ;

b) les procédures suivies, tant dans les systèmes informatisés que dans les systèmes manuels, pour le déclenchement, l'enregistrement, le traitement, la correction au besoin, le report au grand livre général et la communication de ces opérations dans les états financiers ;

c) les documents comptables, les informations justificatives et les comptes spécifiques contenus dans les états financiers qui concernent ces opérations et sont utilisés pour leur déclenchement, leur enregistrement, leur traitement et leur communication, ce qui comprend la correction des informations erronées et la manière dont les informations sont reportées au grand livre général. Les documents peuvent être tenus manuellement ou électroniquement ;

d) la façon dont le système d'information saisit les événements et les situations, autres que les opérations, qui ont de l'importance pour les états financiers ;

e) le processus d'information financière utilisé pour préparer les états financiers de l'entité, y compris les estimations comptables importantes et les informations importantes à fournir ;

f) les contrôles afférents aux écritures de journal, y compris les écritures non courantes servant à constater les opérations ou ajustements non récurrents ou inhabituels. (Réf. : par. A93 et A94)

Cette compréhension du système d'information pertinent pour l'information financière doit porter sur les aspects pertinents de ce système relatifs aux informations fournies dans les états financiers provenant ou non du grand livre général et des livres auxiliaires.

19. L'auditeur doit acquérir une compréhension de la façon dont l'entité communique l'information concernant les rôles et les responsabilités en matière d'information financière et les éléments importants liés à l'information financière, y compris : (Réf. : par. A97 et A98)

a) les communications entre la direction et les responsables de la gouvernance ;

b) les communications externes, par exemple avec les autorités de réglementation.

Activités de contrôle pertinentes pour l'audit

20. L'auditeur doit acquérir une compréhension des activités de contrôle pertinentes pour l'audit, soit celles qu'il juge nécessaire de comprendre pour évaluer les risques d'anomalies significatives au niveau des assertions et concevoir des procédures d'audit complémentaires en réponse à son évaluation des risques. L'audit n'exige pas une compréhension de toutes les activités de contrôle relatives à chaque catégorie d'opérations ou solde de compte importants, à chaque information importante à fournir dans les états financiers, ou à chacune des assertions y afférentes. (Réf. : par. A99 à A106)

21. Pour comprendre les activités de contrôle de l'entité, l'auditeur doit acquérir une compréhension de la façon dont l'entité a répondu aux risques liés à l'informatique. (Réf. : par. A107 à A109)

Suivi des contrôles

22. L'auditeur doit acquérir une compréhension des principaux moyens utilisés par l'entité pour faire le suivi du contrôle interne portant sur l'information financière, notamment ceux qui ont trait aux activités de contrôle pertinentes pour l'audit, ainsi qu'une compréhension de la façon dont procède l'entité pour apporter des mesures correctives aux déficiences de ses contrôles. (Réf. : par. A110 à A112)

23. Si l'entité a une fonction d'audit interne[1], l'auditeur doit acquérir une compréhension de la nature des responsabilités de la fonction d'audit interne, de son statut au sein de l'organisation et des activités qu'elle a mises ou qu'elle mettra en œuvre. (Réf. : par. A113 à A120)

---

[1] L'alinéa 14 a) de la norme ISA 610 (révisée en 2013), *Utilisation des travaux des auditeurs internes*, définit ce qu'on entend par « fonction d'audit interne » dans les normes ISA.

24. L'auditeur doit acquérir une compréhension des sources de l'information utilisée dans le cadre des activités de suivi de l'entité, et des raisons pour lesquelles la direction juge que cette information est suffisamment fiable. (Réf. : par. A121)

Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives

25. L'auditeur doit identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives :

a) au niveau des états financiers, (Réf. : par. A122 à A125)

b) au niveau des assertions pour les catégories d'opérations, les soldes de comptes et les informations à fournir dans les états financiers, (Réf. : par. A126 à A131)

afin de disposer d'une base pour la conception et la mise en œuvre des procédures d'audit complémentaires.

26. À cette fin, l'auditeur doit :

a) identifier les risques tout au long du processus d'acquisition d'une compréhension de l'entité et de son environnement, y compris des contrôles pertinents relatifs aux risques, en prenant en considération les catégories d'opérations, les soldes de comptes et les informations à fournir (y compris les aspects quantitatifs ou qualitatifs de ces informations) dans les états financiers ; (Réf. : par. A132 à A136)

b) évaluer les risques identifiés et déterminer s'ils se répercutent de manière généralisée sur les états financiers pris dans leur ensemble et peuvent affecter de nombreuses assertions ;

c) faire un lien entre les risques identifiés et les problèmes pouvant survenir au niveau des assertions, en tenant compte des contrôles pertinents qu'il a l'intention de tester ; (Réf. : par. A137 à A139)

d) examiner la probabilité de l'existence d'une anomalie, y compris la possibilité d'anomalies multiples, et déterminer si l'anomalie potentielle pourrait constituer une anomalie significative. (Réf. : par. A140)

Risques exigeant une attention particulière dans le cadre de la mission

27. Dans le cadre de l'évaluation des risques décrite au paragraphe 25, l'auditeur doit déterminer si l'un ou l'autre des risques identifiés constitue, selon son jugement, un risque important. En exerçant son jugement, l'auditeur doit faire abstraction des effets des contrôles qu'il a identifiés relativement au risque.

28. Lorsqu'il exerce son jugement pour déterminer quels sont les risques importants, l'auditeur doit à tout le moins examiner :

a) si le risque constitue un risque de fraude ;

b) si le risque est lié à des faits nouveaux importants de nature économique, comptable ou autre, et s'il nécessite par conséquent une attention particulière ;

c) la complexité des opérations ;

d) si le risque est associé à des opérations importantes avec des parties liées ;

e) le degré de subjectivité dans l'évaluation des informations financières concernant le risque, en particulier dans les cas où l'évaluation comporte une large fourchette d'incertitude d'évaluation ;

f) si le risque est associé à des opérations importantes qui ont été conclues hors du cadre normal des activités de l'entité, ou qui semblent par ailleurs inhabituelles. (Réf. : par. A141 à A145)

29. Si l'auditeur a déterminé qu'il existe un risque important, il doit acquérir une compréhension des contrôles de l'entité, y compris des activités de contrôle, pertinents par rapport à ce risque. (Réf. : par. A146 à A148)

Risques pour lesquels les procédures de corroboration seules ne peuvent fournir des éléments probants suffisants et appropriés

30. Pour certains risques, il se peut que l'auditeur juge qu'il n'est pas possible ou faisable en pratique d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés au moyen de procédures de corroboration seulement. De tels risques peuvent être liés à l'enregistrement inexact ou erroné de catégories courantes et importantes d'opérations ou de soldes de comptes, dont les caractéristiques permettent souvent un traitement hautement automatisé nécessitant peu ou pas d'intervention manuelle. Les contrôles de l'entité à l'égard de ces risques étant alors pertinents pour l'audit, l'auditeur doit en acquérir une compréhension. (Réf. : par. A149 à A151)

Révision de l'évaluation des risques

31. 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 additionnels. Dans les circonstances où l'auditeur obtient des éléments probants par suite de l'application de procédures d'audit complémentaires, ou lorsqu'il obtient de nouvelles informations, et que ces éléments probants ou ces informations sont incohérents avec les éléments probants sur lesquels il s'est fondé pour procéder à son évaluation initiale, il doit réviser cette évaluation et modifier en conséquence les procédures d'audit complémentaires prévues. (Réf. : par. A152)

Documentation

32. L'auditeur doit consigner dans la documentation de l'audit[2] :

a) les entretiens entre les membres de l'équipe de mission menés conformément aux exigences du paragraphe 10, ainsi que les décisions importantes prises à l'issue de ces entretiens ;

b) les éléments clés de la compréhension acquise de chacun des aspects de l'entité et de son environnement énumérés au paragraphe 11, et de chacune des composantes du contrôle interne énumérées aux paragraphes 14 à 24, les sources d'information ayant permis d'acquérir cette compréhension, et les procédures d'évaluation des risques mises en œuvre ;

c) les risques d'anomalies significatives identifiés et leur évaluation au niveau des états financiers pris dans leur ensemble et au niveau des assertions, selon les exigences du paragraphe 25 ;

---

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

d) les risques identifiés et les contrôles y afférents dont l'auditeur a acquis une compréhension conformément aux exigences des paragraphes 27 à 30. (Réf. : par. A153 à A156)

***

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Procédures d'évaluation des risques et activités connexes (Réf. : par. 5)

A1. L'acquisition d'une compréhension de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne (ci-après appelée « compréhension de l'entité »), est un processus dynamique et continu de collecte, de mise à jour et d'analyse d'informations tout au long de l'audit. Cette compréhension de l'entité sert de cadre de référence à l'auditeur lorsqu'il planifie l'audit et exerce son jugement professionnel tout au long de la mission, par exemple pour :

- évaluer les risques d'anomalies significatives dans les états financiers ;
- déterminer un seuil de signification, conformément à la norme ISA 320[3] ;
- apprécier le caractère approprié du choix et de l'application des méthodes comptables et le caractère adéquat des informations fournies dans les états financiers ;
- identifier les questions relatives aux montants ou aux informations fournis dans les états financiers nécessitant une attention particulière dans le cadre de la mission, par exemple : les opérations entre parties liées ou l'évaluation faite par la direction de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation ; ou déterminer la finalité économique des opérations ;
- définir des résultats attendus qui seront utilisés lors de la mise en œuvre des procédures analytiques ;
- répondre à l'évaluation des risques d'anomalies significatives, notamment concevoir et mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires en vue d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés ;
- évaluer le caractère suffisant et approprié des éléments probants recueillis, par exemple le caractère approprié des hypothèses retenues par la direction et des déclarations orales et écrites faites par celle-ci.

A2. Les informations obtenues par la mise en œuvre de procédures d'évaluation des risques et d'activités connexes peuvent être utilisées par l'auditeur comme éléments probants à l'appui de ses évaluations des risques d'anomalies significatives. L'auditeur peut aussi, par la même occasion, obtenir des éléments probants sur des catégories d'opérations, des soldes de comptes ou des informations à fournir dans les états financiers et sur les assertions connexes, ainsi que sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles, même si ces procédures n'ont pas été spécifiquement conçues en tant que procédures de corroboration ou tests des contrôles. L'auditeur peut également décider de mettre en œuvre des procédures de corroboration ou des tests des contrôles en même temps que des procédures d'évaluation des risques parce qu'il juge efficient de le faire.

---

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

A3. L'auditeur exerce son jugement professionnel pour déterminer le niveau de compréhension requis. Le premier souci de l'auditeur est de déterminer si la compréhension qu'il a acquise est suffisante pour lui permettre d'atteindre l'objectif défini dans la présente norme ISA. Le niveau de compréhension générale que l'auditeur est tenu d'acquérir pour réaliser la mission est moins élevé que celui dont la direction a besoin pour gérer l'entité.

A4. Les risques à évaluer comprennent tant ceux résultant d'erreurs que ceux résultant de fraudes, qui sont les uns et les autres couverts dans la présente norme ISA. Toutefois, l'importance de la fraude est telle que des exigences et des indications supplémentaires sont fournies dans la norme ISA 240 au sujet des procédures d'évaluation des risques et des activités connexes permettant d'obtenir des informations utiles pour identifier les risques d'anomalies significatives résultant de fraudes[4].

A5. L'auditeur est tenu de mettre en œuvre l'ensemble des procédures d'évaluation des risques décrites au paragraphe 6 dans le cadre de l'acquisition du niveau de compréhension requis (voir les paragraphes 11 à 24), mais il n'est pas tenu de mettre toutes ces procédures en œuvre pour chacun des aspects de cette compréhension. D'autres procédures peuvent être mises en œuvre lorsque les informations qu'elles permettent d'obtenir sont susceptibles d'être utiles pour l'identification des risques d'anomalies significatives. Voici des exemples de telles procédures :

- examen des informations provenant de sources externes, notamment les revues de commerce ou d'économie, les rapports rédigés par des analystes, des banques ou des agences de notation, ou les publications réglementaires ou financières ;
- demandes d'informations auprès du conseiller juridique externe de l'entité ou des experts en évaluation auxquels l'entité a fait appel.

Demandes d'informations auprès de la direction, de la fonction d'audit interne et d'autres personnes au sein de l'entité (Réf. : alinéa 6 a))

A6. Une bonne partie des informations que l'auditeur obtient au moyen de demandes d'informations lui viennent de la direction et des responsables de l'information financière. L'auditeur peut aussi obtenir des informations en adressant des demandes d'informations à la fonction d'audit interne, lorsque l'entité en a une, et à d'autres personnes au sein de l'entité.

A7. L'auditeur peut aussi obtenir des informations, ou une perspective différente lors de l'identification des risques d'anomalies significatives, en adressant des demandes d'informations à d'autres personnes au sein de l'entité, dont des employés de différents niveaux hiérarchiques. Par exemple :

- les demandes d'informations auprès des responsables de la gouvernance peuvent aider l'auditeur à comprendre l'environnement dans lequel les états financiers sont établis ; la norme ISA 260 (révisée)[5] souligne l'importance d'une communication bilatérale efficace qui facilite l'obtention par l'auditeur d'informations pertinentes à cet égard auprès des responsables de la gouvernance ;

---

[4] Norme ISA 240, *Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers*, paragraphes 12 à 24.

[5] Norme ISA 260 (révisée), *Communication avec les responsables de la gouvernance*, alinéa 4 b).

- les demandes d'informations auprès des employés intervenant dans le déclenchement, le traitement ou l'enregistrement d'opérations complexes ou inhabituelles peuvent aider l'auditeur à évaluer le caractère approprié du choix et de l'application de certaines méthodes comptables ;
- les demandes d'informations auprès du conseiller juridique interne peuvent éclairer l'auditeur sur des questions telles que les procès, la conformité aux textes légaux et réglementaires, la connaissance de fraudes avérées ou suspectées concernant l'entité, les garanties, les engagements après-vente, les accords (tels que ceux portant sur des coentreprises) conclus avec des partenaires commerciaux, ainsi que l'interprétation des clauses d'un contrat ;
- les demandes d'informations auprès du personnel marketing ou commercial peuvent renseigner l'auditeur sur les changements dans les stratégies marketing de l'entité, l'évolution des ventes ou les contrats conclus avec la clientèle ;
- les demandes d'informations auprès de la fonction de gestion des risques (ou des personnes qui endossent ce rôle) peuvent renseigner l'auditeur sur les risques opérationnels et les risques découlant de la réglementation qui peuvent avoir une incidence sur l'information financière ;
- les demandes d'informations auprès du personnel des systèmes d'information peuvent renseigner l'auditeur sur les modifications apportées aux systèmes, les défaillances des systèmes ou des contrôles, ou sur d'autres risques liés aux systèmes d'information.

A8. Comme l'acquisition d'une compréhension de l'entité et de son environnement est un processus dynamique et continu, les demandes d'informations de l'auditeur peuvent avoir lieu tout au long de la mission d'audit.

Demandes d'information à l'égard de la fonction d'audit interne

A9. Si l'entité a une fonction d'audit interne, les demandes d'informations adressées aux personnes appropriées au sein de la fonction peuvent fournir des informations utiles à l'auditeur pour l'acquisition d'une compréhension de l'entité et de son environnement, et pour l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives aux niveaux des états financiers et des assertions. Lors de la réalisation de ses travaux, la fonction d'audit interne a probablement obtenu des informations sur les activités et les risques d'entreprise de l'entité, et peut avoir fait des constatations à partir de ses travaux, par exemple avoir identifié des déficiences dans le contrôle ou bien des risques, et ces constatations peuvent être d'une grande utilité pour l'auditeur dans sa compréhension de l'entité, son évaluation des risques et d'autres aspects de l'audit. L'auditeur procède donc à ses demandes d'informations, qu'il compte ou non s'appuyer sur les travaux de la fonction d'audit interne pour modifier la nature ou le calendrier des procédures d'audit à mettre en œuvre ou pour en réduire l'étendue[6]. Les demandes d'informations particulièrement pertinentes peuvent porter sur des questions soulevées par la fonction d'audit interne auprès des responsables de la gouvernance et sur les résultats de son propre processus d'évaluation des risques.

[6] La norme ISA 610 (révisée en 2013) contient les exigences applicables.

A10. Si les réponses aux demandes d'informations de l'auditeur semblent indiquer l'existence de constatations susceptibles d'être pertinentes par rapport à l'information financière de l'entité et à l'audit, l'auditeur peut considérer comme approprié de lire les rapports d'audit interne qui en traitent. Les rapports de la fonction d'audit interne qui peuvent être pertinents comprennent, par exemple, ses documents de stratégie et de planification et ses rapports préparés à l'intention de la direction ou des responsables de la gouvernance leur décrivant les constatations découlant des travaux d'audit interne.

A11. En outre, conformément à la norme ISA 240[7], si la fonction d'audit interne fournit des informations à l'auditeur concernant des fraudes avérées, suspectées ou alléguées, l'auditeur en tient compte lors de son identification des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes.

A12. Les personnes appropriées au sein de la fonction d'audit interne auxquelles sont adressées les demandes d'informations sont celles qui, selon le jugement de l'auditeur, possèdent les connaissances, l'expérience et l'autorité voulues, par exemple le directeur de l'audit interne ou, selon les circonstances, d'autres membres du personnel au sein de la fonction. L'auditeur peut également considérer comme approprié de tenir des rencontres périodiques avec ces personnes.

Considérations propres aux entités du secteur public (Réf. : alinéa 6 a))

A13. Les auditeurs des entités du secteur public ont souvent des responsabilités supplémentaires en ce qui a trait au contrôle interne et à la conformité aux textes légaux et réglementaires applicables. Des demandes d'informations auprès des personnes appropriées qui travaillent au sein de la fonction d'audit interne peuvent aider l'auditeur à identifier les risques de non-conformité significative aux textes légaux et réglementaires applicables et le risque de déficiences dans le contrôle interne sur l'information financière.

Procédures analytiques (Réf. : alinéa 6 b))

A14. Il se peut que les procédures analytiques mises en œuvre comme procédures d'évaluation des risques révèlent des aspects de l'entité dont l'auditeur n'avait pas connaissance et aident celui-ci à évaluer les risques d'anomalies significatives de façon à ce qu'il dispose d'une base pour concevoir et mettre en œuvre des réponses à son évaluation des risques. Les procédures analytiques mises en œuvre comme procédures d'évaluation des risques peuvent porter à la fois sur des informations financières et sur des informations non financières, par exemple sur la corrélation entre le chiffre d'affaires, d'une part, et la superficie de l'espace de vente ou le volume des ventes, d'autre part.

A15. Les procédures analytiques peuvent faciliter l'identification des opérations ou des événements inhabituels, ainsi que des montants, des ratios et des tendances qui pourraient faire apparaître des éléments ayant une incidence sur l'audit. Les relations inhabituelles ou inattendues relevées par l'auditeur peuvent l'aider à identifier les risques d'anomalies significatives, en particulier ceux résultant de fraudes.

---

[7] Norme ISA 240, paragraphe 19.

A16. Cependant, lorsque les procédures analytiques reposent sur des données agrégées à un niveau élevé (ce qui peut être le cas lorsqu'elles sont mises en œuvre comme procédures d'évaluation des risques), leurs résultats ne fournissent qu'une première indication générale sur l'existence ou non d'une anomalie significative. C'est pourquoi la prise en considération des autres informations réunies lors de l'identification des risques d'anomalies significatives conjointement avec les résultats des procédures analytiques peut aider l'auditeur à comprendre et à évaluer les résultats des procédures analytiques.

Considérations propres aux petites entités

A17. Il peut arriver que de petites entités n'aient pas d'informations financières intermédiaires ou mensuelles pouvant servir aux fins des procédures analytiques. En pareil cas, même si l'auditeur peut être en mesure de mettre en œuvre des procédures analytiques limitées pour la planification de l'audit ou d'obtenir certaines informations au moyen de demandes d'informations, il peut être nécessaire qu'il prévoie de ne mettre en œuvre des procédures analytiques pour identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives que lorsqu'une version préliminaire des états financiers de l'entité sera disponible.

Observations physiques et inspections (Réf. : alinéa 6 c))

A18. Des observations physiques et des inspections peuvent confirmer les informations recueillies auprès de la direction ou d'autres personnes, et fournir également des informations sur l'entité et son environnement. Ces observations physiques et inspections peuvent notamment porter sur :

- les activités de l'entité ;
- des documents (tels que les plans d'affaires et les stratégies), les livres comptables et les manuels de contrôle interne ;
- les rapports produits par la direction (par exemple, les rapports de gestion trimestriels et les états financiers intermédiaires) et par les responsables de la gouvernance (par exemple, les procès-verbaux des réunions du conseil d'administration) ;
- les établissements et les installations de production de l'entité.

Informations obtenues au cours de périodes antérieures (Réf. : par. 9)

A19. L'expérience passée de l'auditeur auprès de l'entité et les procédures d'audit mises en œuvre au cours des audits antérieurs peuvent fournir à l'auditeur des informations sur des points tels que :

- l'existence d'anomalies dans le passé et le fait qu'elles aient été corrigées ou non en temps opportun ;
- la nature de l'entité et de son environnement, ainsi que son contrôle interne (y compris les déficiences du contrôle interne) ;
- les changements importants qui ont pu survenir dans l'entité ou ses activités depuis la période financière précédente, ce qui peut aider l'auditeur dans l'acquisition d'une compréhension de l'entité suffisante pour lui permettre d'identifier et d'évaluer les risques d'anomalies significatives ;

- certains types d'opérations ou d'événements, ou les soldes de comptes (et les informations connexes), pour lesquels la mise en œuvre des procédures d'audit nécessaires a posé des difficultés, par exemple en raison de leur complexité.

A20. L'auditeur est tenu de déterminer si les informations obtenues au cours des périodes antérieures sont toujours pertinentes lorsqu'il compte les utiliser dans le cadre de l'audit en cours. Cela s'explique du fait que des changements survenus dans l'environnement de contrôle peuvent, par exemple, affecter la pertinence des informations obtenues au cours de l'exercice précédent. Pour déterminer s'il y a eu des changements susceptibles d'affecter la pertinence de ces informations, l'auditeur peut procéder à des demandes d'informations et mettre en œuvre d'autres procédures d'audit appropriées, par exemple soumettre les systèmes pertinents à des tests de cheminement.

Entretiens entre les membres de l'équipe de mission (Réf. : par. 10)

A21. Les entretiens entre les membres de l'équipe de mission sur les possibilités d'anomalies significatives dans les états financiers de l'entité :

- constituent, pour les membres les plus expérimentés de l'équipe, y compris l'associé responsable de la mission, des occasions de partager les informations dont ils disposent déjà en raison de leur connaissance de l'entité ;
- permettent aux membres de l'équipe d'échanger des informations sur les risques d'entreprise auxquels est exposée l'entité et de chercher à prévoir où et comment les états financiers sont susceptibles de comporter des anomalies significatives résultant de fraudes ou d'erreurs ;
- aident les membres de l'équipe à acquérir une meilleure compréhension des risques d'anomalies significatives dans les états financiers pour les aspects particuliers de l'audit qui leur ont été confiés, et à comprendre comment les résultats des procédures d'audit qu'ils mettent en œuvre peuvent avoir une incidence sur d'autres aspects de l'audit, notamment les décisions concernant la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires ;
- fournissent une base de référence à partir de laquelle les membres de l'équipe communiquent et partagent les nouvelles informations obtenues tout au long de l'audit et pouvant avoir des conséquences sur l'évaluation des risques d'anomalies significatives ou sur les procédures d'audit mises en œuvre pour répondre à ces risques.

La norme ISA 240 contient d'autres exigences et indications concernant les entretiens entre les membres de l'équipe sur les risques de fraude[8].

A22. Lors des entretiens entre les membres de l'équipe de mission exigés par le paragraphe 10, la prise en compte des obligations d'information du référentiel d'information financière applicable permet de repérer tôt dans le processus d'audit les endroits où il peut y avoir des risques d'anomalies significatives relativement aux informations fournies. Voici des exemples de questions dont l'équipe de mission peut discuter :

- la modification d'exigences en matière d'information financière qui peuvent donner lieu à

[8] Norme ISA 240, paragraphe 15.

d'importantes obligations d'information nouvelles ou modifiées ;

- les changements dans l'environnement de l'entité, dans sa situation financière, ou dans ses activités, qui peuvent donner lieu à d'importantes obligations d'information nouvelles ou modifiées, par exemple, un important regroupement d'entreprises survenu au cours de la période faisant l'objet de l'audit ;
- les informations pour lesquelles l'obtention d'éléments probants suffisants et appropriés par l'auditeur a peut-être été difficile dans le passé ;
- les informations sur des questions complexes, y compris celles à l'égard desquelles la direction doit porter des jugements importants quant aux informations à fournir.

A23. Il n'est pas toujours nécessaire ou commode de faire participer tous les membres de l'équipe de mission en même temps aux entretiens (par exemple, dans le cas de l'audit d'une entité à établissements multiples). Il n'est pas non plus nécessaire que tous les membres de l'équipe soient informés de toutes les décisions prises au cours des entretiens. L'associé responsable de la mission peut s'entretenir de certains points avec les membres clés de l'équipe, y compris, s'il le juge approprié, les membres possédant des compétences ou des connaissances particulières et les responsables des audits des composantes du groupe, et déléguer à d'autres les entretiens avec les autres membres de l'équipe, compte tenu de l'étendue de la communication jugée nécessaire. Un plan de communication, approuvé par l'associé responsable de la mission, peut s'avérer utile.

Considérations propres aux petites entités

A24. Beaucoup de petites missions d'audit sont réalisées entièrement par l'associé responsable de la mission (qui peut être un professionnel exerçant à titre individuel). Dans ce cas, c'est à l'associé responsable de la mission, ayant lui-même planifié l'audit, qu'il appartient de déterminer si les états financiers de l'entité sont susceptibles de comporter des anomalies significatives résultant de fraudes ou d'erreurs.

Niveau requis de compréhension de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne

L'entité et son environnement

Facteurs sectoriels et réglementaires et autres facteurs externes (Réf. : alinéa 11 a))

Facteurs sectoriels

A25. Les facteurs sectoriels pertinents comprennent les conditions du secteur, dont la concurrence, les relations avec les fournisseurs et les clients, ainsi que les développements technologiques. Voici des exemples d'éléments dont l'auditeur peut tenir compte :

- le marché et la concurrence, y compris la demande, la capacité de production et la concurrence par les prix;
- les activités cycliques ou saisonnières;
- la technologie des produits de l'entité;

- l'approvisionnement énergétique et le coût de l'énergie.

A26. Le secteur dans lequel l'entité exerce ses activités peut générer des risques spécifiques d'anomalies significatives en raison de la nature même des activités ou du niveau de réglementation. Par exemple, certains contrats à long terme peuvent nécessiter des estimations importantes des produits et des charges qui engendrent des risques d'anomalies significatives. Dans ce cas, il importe que l'équipe de mission compte des membres possédant des connaissances et une expérience pertinentes et suffisantes[9].

Facteurs réglementaires

A27. Les facteurs réglementaires pertinents comprennent l'environnement réglementaire, qui englobe entre autres le référentiel d'information financière applicable ainsi que l'environnement juridique et politique. Voici des exemples d'éléments que l'auditeur peut prendre en considération :

- les principes comptables et les pratiques propres au secteur d'activité;
- le cadre réglementaire, notamment les obligations d'information, dans le cas d'un secteur réglementé;
- les textes légaux et réglementaires ayant une incidence importante sur le fonctionnement de l'entité, y compris les activités de contrôle auxquelles l'entité est directement soumise;
- la fiscalité (impôts sur le résultat et autres impôts et taxes);
- les politiques des pouvoirs publics ayant actuellement une incidence sur les activités de l'entité, notamment la politique monétaire, y compris le contrôle des changes, la politique fiscale, les incitations financières (par exemple, les programmes d'aide publique) ainsi que la politique et les barrières douanières;
- les exigences environnementales ayant une incidence sur le secteur d'activité et les affaires de l'entité.

A28. La norme ISA 250 (révisée) contient des exigences spécifiques relatives au cadre légal et réglementaire applicable à l'entité et à son secteur d'activité[10].

Considérations propres aux entités du secteur public

A29. Dans le cas des audits d'entités du secteur public, il se peut que les activités de l'entité soient affectées par des textes légaux ou réglementaires ou d'autres textes émanant d'une autorité. Il est essentiel de prendre ces éléments en considération lors de l'acquisition d'une compréhension de l'entité et de son environnement.

Autres facteurs externes

A30. Parmi les exemples d'autres facteurs externes qui ont une incidence sur l'entité et que l'auditeur peut prendre en considération, il y a la conjoncture économique dans son ensemble, les taux d'intérêt et les possibilités de financement, ainsi que l'inflation ou une réévaluation de la monnaie.

---

[9] Norme ISA 220, *Contrôle qualité d'un audit d'états financiers*, paragraphe 14.

[10] Norme ISA 250 (révisée), *Prise en compte des textes légaux et réglementaires dans un audit d'états financiers*, paragraphe 12.

Nature de l'entité (Réf. : alinéa 11 b))

A31. La compréhension de la nature de l'entité permet à l'auditeur de comprendre :

- si l'entité est dotée d'une structure complexe, avec, par exemple, des filiales ou d'autres composantes dans de multiples endroits. Les structures complexes soulèvent souvent des questions susceptibles de donner lieu à des risques d'anomalies significatives, notamment celle de savoir si les goodwills, les coentreprises, les participations ou les entités ad hoc sont comptabilisés correctement et si des informations adéquates ont été fournies à leur sujet dans les états financiers;

- le mode de propriété de l'entité, ainsi que les relations entre les propriétaires et d'autres personnes ou entités. Cette compréhension est utile à l'auditeur pour déterminer si les opérations avec des parties liées ont été dûment identifiées, comptabilisées et communiquées adéquatement dans les états financiers. La norme ISA 550[11] définit des exigences et fournit des indications sur les éléments à prendre en compte par l'auditeur en ce qui concerne les parties liées.

A32. Voici des exemples d'éléments dont l'auditeur peut tenir compte dans l'acquisition d'une compréhension de la nature de l'entité :

- Activités de l'entreprise :
  - nature des sources de revenus, des produits ou services, et des marchés, y compris le recours au commerce électronique, notamment les ventes et les activités de marketing sur Internet;
  - conduite des activités (par exemple, phases et méthodes de production ou activités exposées à des risques environnementaux);
  - alliances, coentreprises et sous-traitances ou externalisations;
  - dispersion géographique et segmentation sectorielle;
  - emplacement des installations de production, des entrepôts et des bureaux, emplacement et quantités des stocks;
  - principaux clients et fournisseurs importants de biens et de services, conditions d'emploi (y compris l'existence de conventions collectives, de régimes de pensions et d'autres avantages postérieurs à l'emploi, de plans d'options sur actions ou primes de rendement, ainsi que la réglementation des pouvoirs publics en matière de travail);
  - activités et frais de recherche et développement;
  - opérations avec des parties liées.
- Investissements et activités d'investissement :
  - acquisitions ou cessions envisagées ou réalisées récemment;

[11] Norme ISA 550, *Parties liées*.

  - achats et cessions de valeurs mobilières et de prêts;
  - dépenses en immobilisations;
  - participations dans des entités non consolidées, y compris dans des sociétés de personnes, des coentreprises et des entités ad hoc.
- Financement et activités de financement :
  - principales filiales et entités associées, y compris les structures consolidées et non consolidées;
  - structure de la dette et termes et conditions y afférents, y compris les opérations de financement hors bilan et les opérations de crédit-bail;
  - propriétaires réels (nationaux, étrangers, réputation et expérience en affaires) et parties liées;
  - utilisation d'instruments financiers dérivés.
- Pratiques d'information financière :
  - principes comptables et pratiques sectorielles spécifiques, y compris en ce qui concerne les catégories d'opérations, les soldes de comptes et les informations à fournir dans les états financiers propres au secteur d'activité qui sont importants (par exemple, prêts et placements dans le cas des banques, ou recherche et développement dans le cas des sociétés pharmaceutiques);
  - comptabilisation des produits;
  - comptabilisation des justes valeurs;
  - actifs, passifs et opérations libellés en devises;
  - comptabilisation des opérations inhabituelles ou complexes, y compris celles conclues dans des domaines controversés ou nouveaux (par exemple, comptabilisation des rémunérations fondées sur des actions).

A33. Des changements importants survenus dans l'entité par rapport aux périodes antérieures peuvent engendrer, ou modifier, certains risques d'anomalies significatives.

Nature des entités ad hoc

A34. Une entité ad hoc (parfois désignée par l'expression «structure d'accueil») est une entité qui est généralement créée dans un but circonscrit et bien défini, par exemple effectuer une location, une titrisation d'actifs financiers ou des activités de recherche et développement. Elle peut prendre la forme d'une société de capitaux, d'une fiducie, d'une société de personnes ou d'une entité sans personnalité morale. L'entité pour le compte de laquelle l'entité ad hoc a été créée peut souvent lui transférer des actifs (dans le cadre d'une opération de décomptabilisation impliquant des actifs financiers, par exemple), obtenir le droit d'en utiliser les actifs ou lui fournir des services, tandis que d'autres parties peuvent assurer le financement de l'entité ad hoc.

Comme le précise la norme ISA 550, dans certaines circonstances, il peut arriver qu'une entité ad hoc constitue une partie liée à l'entité[12].

A35. Les référentiels d'information financière prévoient souvent des conditions détaillées qui sont réputées équivaloir au contrôle, ou les circonstances où une entité ad hoc doit être prise en compte dans la consolidation. L'interprétation des exigences de ces référentiels nécessite souvent de connaître le détail des ententes pertinentes concernant l'entité ad hoc.

Choix et application des méthodes comptables de l'entité (Réf. : alinéa 11 c))

A36. La compréhension du choix et de l'application des méthodes comptables de l'entité passe notamment par la prise de connaissance :

- des méthodes utilisées par l'entité pour comptabiliser les opérations importantes et inhabituelles;
- de l'incidence des méthodes comptables importantes dans des domaines controversés ou nouveaux pour lesquels il n'existe pas de règles faisant autorité ou consensus;
- des changements dans les méthodes comptables de l'entité;
- des normes et des textes légaux et réglementaires qui sont nouveaux pour l'entité, ainsi que du moment et des modalités de leur application par l'entité.

Objectifs et stratégies, et risques d'entreprise connexes (Réf. : alinéa 11 d))

A37. L'entité exerce ses activités dans un contexte caractérisé par des facteurs sectoriels et réglementaires et par d'autres facteurs internes et externes. En réponse à ces facteurs, la direction de l'entité ou les responsables de la gouvernance définissent des objectifs, qui constituent les plans d'ensemble de l'entité. Les stratégies sont les moyens par lesquels la direction compte atteindre ses objectifs. Les stratégies et les objectifs de l'entité peuvent évoluer avec le temps.

A38. Le risque d'entreprise est plus général que le risque d'anomalies significatives dans les états financiers, bien qu'il englobe celui-ci. Le risque d'entreprise peut être attribuable au changement ou à la complexité des activités. Le fait de ne pas reconnaître un besoin de changement peut aussi entraîner un risque d'entreprise. Le risque d'entreprise peut être lié, par exemple :

- au développement de nouveaux produits ou services qui peuvent échouer;
- à un marché qui, malgré le développement réussi d'un produit ou service, est insuffisant pour ce produit ou service;
- à des défauts d'un produit ou service susceptibles d'engendrer des passifs ou un risque de perte de réputation.

A39. Une compréhension des risques d'entreprise auxquels est exposée l'entité accroît la probabilité d'identification des risques d'anomalies significatives, car la plupart des risques d'entreprise finissent par avoir des conséquences financières et, partant, une incidence sur les états

[12] Norme ISA 550, paragraphe A7.

financiers. L'auditeur n'est toutefois pas tenu d'identifier ou d'évaluer tous les risques d'entreprise, car ceux-ci ne génèrent pas tous des risques d'anomalies significatives.

A40. Voici des exemples d'éléments que l'auditeur peut prendre en considération pour acquérir une compréhension des objectifs et des stratégies de l'entité, ainsi que des risques d'entreprise connexes qui peuvent donner lieu à un risque d'anomalies significatives dans les états financiers :

- évolution du secteur d'activité (par exemple, un risque d'entreprise potentiel pourrait découler du fait que l'entité ne dispose pas du personnel ou de l'expertise nécessaire pour faire face aux changements sectoriels);
- nouveaux produits et services (par exemple, un risque d'entreprise potentiel pourrait être lié à l'accroissement de la responsabilité civile du fait des produits);
- expansion de l'entreprise (par exemple, un risque d'entreprise potentiel pourrait résulter du fait que la demande n'a pas été estimée avec précision);
- nouvelles exigences en matière de comptabilité (par exemple, un risque d'entreprise potentiel pourrait être lié à une application incomplète ou inadéquate des nouvelles règles, ou à une augmentation des coûts);
- exigences réglementaires (par exemple, un risque d'entreprise potentiel pourrait être lié à un risque accru de poursuites judiciaires);
- besoins actuels et futurs en matière de financement (par exemple, un risque d'entreprise potentiel pourrait être lié à une perte de financement en raison de l'incapacité de l'entité d'honorer ses engagements);
- utilisation de l'informatique (par exemple, un risque d'entreprise potentiel pourrait être lié à une incompatibilité des systèmes et des processus);
- les conséquences de la mise en œuvre d'une stratégie, notamment celles se traduisant par de nouvelles exigences en matière de comptabilité (par exemple, un risque d'entreprise potentiel pourrait être lié à une mise en œuvre incomplète ou inadéquate).

A41. Un risque d'entreprise peut avoir des conséquences immédiates sur le risque d'anomalies significatives pour des catégories d'opérations, soldes de comptes et informations à fournir, tant au niveau des assertions qu'au niveau des états financiers. Par exemple, le risque d'entreprise découlant d'une réduction du portefeuille clients peut accroître le risque d'anomalies significatives associé à l'évaluation des créances. Cependant, le même risque peut avoir des conséquences à plus long terme, particulièrement lorsqu'il se conjugue avec une économie en récession, et l'auditeur en tient compte lorsqu'il évalue le caractère approprié de l'hypothèse de la continuité de l'exploitation. La question de savoir si un risque d'entreprise peut donner lieu à un risque d'anomalies significatives est donc examinée à la lumière des circonstances propres à l'entité. L'Annexe 2 fournit des exemples de situations et d'événements qui peuvent indiquer l'existence de risques d'anomalies significatives.

A42. De manière générale, la direction identifie les risques d'entreprise et définit des moyens pour y faire face. Ce processus d'évaluation des risques fait partie du contrôle interne et il en est question aux paragraphes 15, A88 et A89.

Considérations propres aux entités du secteur public

A43. Dans le cas d'audits d'entités du secteur public, il se peut que les «objectifs de la direction» soient influencés par des préoccupations liées à une obligation de rendre des comptes au public et que certains de ces objectifs découlent de textes légaux ou réglementaires ou d'autres textes émanant d'une autorité.

Mesure et analyse de la performance financière de l'entité (Réf. : alinéa 11 e))

A44. La direction et d'autres personnes évaluent et examinent les aspects qu'elles considèrent comme importants. Les indicateurs de performance, qu'ils soient d'origine externe ou interne, créent sur l'entité des pressions qui peuvent avoir pour effet d'inciter la direction à prendre des mesures pour améliorer la performance ou à présenter des états financiers trompeurs. En conséquence, une compréhension des indicateurs de performance de l'entité est utile à l'auditeur lorsqu'il évalue si des pressions à l'atteinte de cibles de performance peuvent amener la direction à entreprendre des actions qui augmentent les risques d'anomalies significatives, notamment ceux résultant de fraudes (voir la norme ISA 240 qui définit des exigences et fournit des indications sur les risques de fraudes).

A45. La mesure et l'analyse de la performance financière se distinguent du suivi des contrôles (composante du contrôle interne dont il est question aux paragraphes A110 à A121), bien que leurs objectifs puissent se recouper :

- la mesure et l'analyse de la performance visent à déterminer si la performance de l'entité répond aux objectifs définis par la direction (ou des tiers);
- le suivi des contrôles vise spécifiquement à vérifier l'efficacité du fonctionnement du contrôle interne.

Dans certains cas, toutefois, les indicateurs de performance fournissent également à la direction des informations qui lui permettent de déceler des déficiences dans le contrôle interne.

A46. Voici des exemples d'informations d'origine interne qui sont utilisées par la direction pour la mesure et l'analyse de la performance financière de l'entité et que l'auditeur peut prendre en considération :

- les indicateurs clés de performance (de nature financière et non financière) ainsi que les ratios, tendances et statistiques d'exploitation de première importance;
- le comparatif des performances financières par période;
- les budgets, les prévisions, les analyses des écarts budget / réel, les informations sectorielles, les rapports de performance des divisions, services ou autres niveaux de fonctionnement;
- les évaluations de la performance du personnel et les politiques de rémunération au rendement;

- les comparaisons entre la performance de l'entité et celle de concurrents.

A47. Des tiers peuvent également mesurer et analyser la performance financière de l'entité. Par exemple, des documents d'origine externe comme les rapports d'analystes et les rapports d'agences de notation peuvent fournir des informations utiles à l'auditeur. De tels rapports peuvent souvent être obtenus de l'entité auditée.

A48. Les indicateurs de performance d'origine interne peuvent faire ressortir des résultats ou tendances inattendus qui obligent la direction à en déterminer les causes et à prendre des mesures correctives (y compris, dans certains cas, la détection et la correction d'anomalies en temps opportun). Les indicateurs de performance peuvent par ailleurs signaler à l'auditeur l'existence de risques d'anomalies dans les informations correspondantes des états financiers. Par exemple, ils peuvent montrer que l'entité connaît une croissance ou une rentabilité inhabituellement rapide par rapport à d'autres entités du même secteur d'activité. De telles informations, notamment lorsqu'elles sont associées à d'autres facteurs tels que des primes fondées sur la performance ou une rémunération au rendement, peuvent indiquer un risque de parti pris de la part de la direction dans l'établissement des états financiers.

Considérations propres aux petites entités

A49. Souvent, les petites entités n'ont pas de processus pour mesurer et analyser la performance financière. Des demandes d'informations auprès de la direction peuvent révéler que celle-ci se fie à certains indicateurs clés pour évaluer la performance financière et prendre les mesures appropriées. Lorsque les réponses aux demandes d'informations indiquent l'absence de mesure et d'analyse de la performance, le risque que des anomalies ne soient ni détectées ni corrigées peut être plus grand.

Contrôle interne de l'entité (Réf. : par. 12)

A50. Une compréhension du contrôle interne aide l'auditeur, d'une part, à identifier les types d'anomalies possibles et les facteurs qui influent sur les risques d'anomalies significatives et, d'autre part, à déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires.

A51. Les modalités d'application qui suivent portent sur le contrôle interne et sont présentées en quatre sections, soit :

- nature générale et caractéristiques du contrôle interne;
- contrôles pertinents pour l'audit;
- nature et étendue de la compréhension des contrôles pertinents;
- composantes du contrôle interne.

Nature générale et caractéristiques du contrôle interne

Objectif du contrôle interne

A52. Le contrôle interne est conçu, mis en place et maintenu pour faire face aux risques d'entreprise identifiés qui menacent la réalisation de l'un ou l'autre des objectifs de l'entité en ce qui concerne :

- la fiabilité de son information financière;
- l'efficacité et l'efficience de son fonctionnement;
- le respect des textes légaux et réglementaires applicables.

La manière dont le contrôle interne est conçu, mis en place et maintenu varie selon la taille et la complexité de l'entité.

Considérations propres aux petites entités

A53. Il se peut que les petites entités aient recours à des moyens moins structurés et à des processus et procédures plus simples pour réaliser leurs objectifs.

Limites du contrôle interne

A54. Le contrôle interne, aussi efficace soit-il, ne peut fournir à une entité qu'une assurance raisonnable quant à la réalisation de ses objectifs en matière d'information financière. La probabilité de leur réalisation est affectée par les limites inhérentes au contrôle interne. Ces limites tiennent entre autres à la possibilité que des erreurs de jugement surviennent dans la prise de décisions et que des défaillances se produisent dans le contrôle interne en raison, par exemple, d'erreurs humaines. Ainsi, il peut y avoir une faille dans la conception ou dans la modification d'un contrôle. De même, le fonctionnement d'un contrôle peut ne pas être efficace, comme dans le cas où des informations produites aux fins du contrôle interne (par exemple, un relevé des écarts) ne sont pas utilisées efficacement parce que la personne chargée de les examiner n'en comprend pas le but ou néglige de prendre les mesures qui s'imposent.

A55. De plus, les contrôles peuvent être neutralisés par la collusion entre plusieurs personnes ou en raison du contournement du contrôle interne par la direction. Par exemple, la direction peut conclure avec certains clients des accords parallèles dont les conditions générales sont différentes de celles des contrats de vente courants de l'entité, ce qui peut aboutir à une comptabilisation inadéquate des produits. Il est également possible de contourner ou de désactiver les contrôles de validation d'un programme informatique qui sont conçus pour repérer et signaler les opérations qui excèdent des limites de crédit prédéterminées.

A56. Par ailleurs, lors de la conception et de la mise en place des contrôles, la direction peut être amenée à porter des jugements sur la nature et l'étendue des contrôles qu'elle choisit de mettre en place et sur la nature et l'étendue des risques qu'elle décide d'assumer.

Considérations propres aux petites entités

A57. Les petites entités ont souvent un personnel réduit, ce qui peut limiter la mesure dans laquelle la séparation des tâches est faisable en pratique. Toutefois, dans une petite entité gérée par le

propriétaire-dirigeant, il arrive que celui-ci soit à même d'exercer une surveillance plus efficace que dans le cas d'une plus grande entité, ce qui peut compenser les possibilités généralement plus limitées de séparation des tâches.

A58. En revanche, il peut être plus facile pour le propriétaire-dirigeant de contourner les contrôles, en raison de la nature moins structurée du système de contrôle interne. L'auditeur tient compte de cette situation lors de l'identification des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes.

Décomposition du contrôle interne en composantes

A59. La décomposition du contrôle interne en cinq composantes pour les besoins des normes ISA fournit à l'auditeur un cadre utile pour déterminer comment les différents aspects du contrôle interne d'une entité peuvent avoir une incidence sur l'audit. Ces composantes sont :

a) l'environnement de contrôle;

b) le processus d'évaluation des risques par l'entité;

c) le système d'information (y compris les processus opérationnels connexes) pertinent pour l'information financière, et la communication;

d) les activités de contrôle;

e) le suivi des contrôles.

Cette décomposition ne reflète pas nécessairement la manière dont une entité conçoit, met en place et maintient son contrôle interne, ni la façon dont elle peut en classer les différentes composantes. Pour décrire les divers aspects du contrôle interne, et leur incidence sur l'audit, l'auditeur peut employer une terminologie ou un cadre différents de ceux utilisés dans la présente norme ISA, à condition cependant de tenir compte de toutes les composantes du contrôle interne qui y sont décrites.

A60. Les modalités d'application concernant les cinq composantes du contrôle interne dans le contexte d'un audit d'états financiers sont exposées aux paragraphes A77 à A121 ci-après. L'Annexe 1 fournit de plus amples explications sur ces composantes du contrôle interne.

Caractéristiques des éléments manuels et automatisés du contrôle interne pertinents pour l'évaluation des risques par l'auditeur

A61. Le système de contrôle interne d'une entité comprend des éléments manuels et, souvent, des éléments automatisés. Les caractéristiques de ces éléments manuels ou automatisés sont pertinentes pour l'évaluation des risques par l'auditeur et pour la détermination des procédures d'audit complémentaires à mettre en œuvre en réponse à cette évaluation.

A62. Le recours à des éléments manuels ou automatisés dans le contrôle interne influe également sur la manière dont les opérations sont déclenchées, enregistrées, traitées et communiquées :

- les contrôles dans un système manuel peuvent comprendre des procédures telles que des approbations et des revues d'opérations, ainsi que des rapprochements et le suivi des éléments de rapprochement. Une entité peut cependant avoir recours à des procédures automatisées pour le déclenchement, l'enregistrement, le traitement et la communication des

opérations, auquel cas des documents sur support électronique remplacent les documents sur support papier;

- les contrôles dans les systèmes informatiques consistent en une combinaison de contrôles automatisés (par exemple, des contrôles intégrés dans les programmes informatiques) et de contrôles manuels. Par ailleurs, il se peut que les contrôles manuels soient indépendants des systèmes informatiques, qu'ils reposent sur des informations générées par ces systèmes, ou qu'ils se limitent à un suivi de l'efficacité du fonctionnement des systèmes et des contrôles automatisés, ainsi qu'au traitement des écarts. Lorsque les systèmes informatiques sont utilisés pour le déclenchement, l'enregistrement, le traitement ou la communication des opérations, ou d'autres données financières devant être intégrées dans les états financiers, les systèmes et programmes peuvent comprendre des contrôles relatifs aux assertions correspondantes pour les comptes significatifs ou peuvent s'avérer essentiels au fonctionnement efficace des contrôles manuels qui dépendent des systèmes informatiques.

La proportion d'éléments automatisés par rapport aux éléments manuels dans le contrôle interne d'une entité varie selon la nature et la complexité des systèmes informatiques utilisés par l'entité.

A63. En général, les systèmes informatiques présentent des avantages pour le contrôle interne en permettant à l'entité :

- d'appliquer systématiquement des règles prédéfinies et d'exécuter des calculs complexes en traitant d'importants volumes d'opérations ou de données;
- d'accroître la rapidité, la disponibilité et l'exactitude des informations;
- de faciliter une analyse plus poussée des informations;
- d'accroître sa capacité de faire le suivi des résultats de ses activités, ainsi que de ses politiques et procédures;
- de réduire le risque de contournement des contrôles;
- d'accroître la capacité de réaliser une séparation efficace des tâches en mettant en place des contrôles de sécurité dans les applications, les bases de données et les systèmes d'exploitation.

A64. Les systèmes informatiques présentent par contre certains risques pour le contrôle interne d'une entité, dont les suivants :

- confiance dans des systèmes ou des programmes alors qu'ils ne traitent pas correctement les données et/ou qu'ils traitent des données inexactes;
- accès non autorisé aux données pouvant aboutir à des destructions ou modifications inappropriées de données, y compris l'enregistrement d'opérations non autorisées ou inexistantes ou l'enregistrement incorrect d'opérations. L'accès de multiples utilisateurs à une base de données commune peut poser des risques particuliers;
- possibilité que le personnel du service informatique obtienne des privilèges d'accès supérieurs à ceux qui sont nécessaires pour l'exercice de ses fonctions, et que la séparation des tâches se trouve ainsi compromise;

- modifications non autorisées des données dans les fichiers maîtres;
- modifications non autorisées des systèmes ou programmes;
- non-réalisation des modifications nécessaires des systèmes ou programmes;
- interventions manuelles inappropriées;
- perte possible de données ou incapacité d'accéder aux données requises.

A65. Les éléments manuels du contrôle interne peuvent s'avérer plus appropriés dans les cas qui font appel au jugement et à l'appréciation, tels que les suivants :

- opérations importantes, inhabituelles ou non récurrentes;
- circonstances où il est difficile de définir, d'anticiper ou de prévoir des erreurs;
- nouvelles situations qui exigent, en matière de contrôle, une réponse que ne permet pas un contrôle automatisé existant;
- suivi de l'efficacité des contrôles automatisés.

A66. Les éléments manuels du contrôle interne peuvent se révéler moins fiables que les éléments automatisés, étant donné qu'il est plus facile d'y passer outre, d'en faire abstraction ou de les contourner, et qu'ils sont aussi plus susceptibles de faire l'objet de simples erreurs. On ne peut donc pas présumer de la mise en œuvre uniforme et constante d'un élément manuel. Les éléments manuels du contrôle peuvent être moins appropriés dans les cas suivants :

- volume important d'opérations ou opérations récurrentes, ou situations dans lesquelles les erreurs susceptibles d'être anticipées ou prévues peuvent être prévenues, ou détectées et corrigées, à l'aide de paramètres de contrôle automatisés;
- activités de contrôle où les modes particuliers d'exécution du contrôle peuvent être adéquatement conçus et automatisés.

A67. L'étendue et la nature des risques associés au contrôle interne varient selon la nature et les caractéristiques du système d'information de l'entité. L'entité répond aux risques découlant du recours à l'informatique ou à des éléments manuels dans le contrôle interne par la mise en place de contrôles efficaces compte tenu des caractéristiques du système d'information de l'entité.

Contrôles pertinents pour l'audit

A68. Il existe un lien direct entre les objectifs d'une entité et les contrôles qu'elle met en place pour obtenir une assurance raisonnable de leur réalisation. Les objectifs de l'entité, et par conséquent ses contrôles, concernent l'information financière, l'exploitation et la conformité. Cependant, ces objectifs et contrôles ne sont pas tous pertinents pour l'auditeur dans le cadre de son évaluation des risques.

A69. En exerçant son jugement professionnel pour déterminer si un contrôle, pris individuellement ou en association avec d'autres, est pertinent pour l'audit, l'auditeur tient compte de facteurs tels que :

- le caractère significatif;

- l'importance du risque correspondant;
- la taille de l'entité;
- la nature des activités de l'entité, y compris sa structure organisationnelle et les caractéristiques de son mode de propriété;
- la diversité et la complexité des activités de l'entité;
- les obligations légales et réglementaires de l'entité;
- les circonstances et la composante concernée du contrôle interne;
- la nature et la complexité des systèmes qui font partie du contrôle interne de l'entité, y compris le recours à des sociétés de services;
- si, et comment, le contrôle en question permet, seul ou en association avec d'autres, de prévenir, ou de détecter et corriger, une anomalie significative.

A70. Les contrôles portant sur l'exhaustivité et l'exactitude de l'information produite par l'entité peuvent être pertinents pour l'audit si l'auditeur a l'intention d'utiliser l'information dans la conception et la mise en œuvre de procédures d'audit complémentaires. Les contrôles liés aux objectifs en matière d'exploitation et de conformité peuvent aussi être pertinents pour l'audit s'ils ont trait à des données que l'auditeur évalue ou utilise dans le cadre de ses procédures d'audit.

A71. Le contrôle interne mis en place pour protéger les actifs en empêchant les acquisitions, les utilisations ou les cessions non autorisées peut comprendre des contrôles liés à la fois aux objectifs en matière d'information financière et d'exploitation. Lorsqu'il prend ces contrôles en considération, l'auditeur ne tient généralement compte que de ceux qui sont pertinents pour la fiabilité de l'information financière.

A72. Les entités mettent généralement en place des contrôles qui sont liés à des objectifs non pertinents pour l'audit, et qui ne sont donc pas à prendre en considération. Ainsi, une entité peut s'appuyer sur un système sophistiqué de contrôles automatisés pour optimiser son efficience et son efficacité opérationnelles (par exemple, le système de contrôles automatisés qu'une compagnie aérienne utilise pour s'assurer du respect de ses horaires de vols), mais de tels contrôles ne sont généralement pas pertinents pour l'audit. De plus, même si le contrôle interne s'applique à l'entité dans son ensemble et, partant, à chacune de ses unités d'exploitation ou chacun de ses processus opérationnels, une compréhension du contrôle interne relatif à chacune des unités d'exploitation et à chacun des processus opérationnels de l'entité peut s'avérer non pertinente pour l'audit.

Considérations propres aux entités du secteur public

A73. Les auditeurs d'entités du secteur public ont souvent des responsabilités supplémentaires en ce qui a trait au contrôle interne, par exemple celle de produire un rapport sur le respect d'un code de bonnes pratiques prescrit. Ils peuvent aussi avoir pour responsabilité de produire un rapport sur la conformité aux textes légaux et réglementaires ou à d'autres textes émanant d'une autorité. Leur examen du contrôle interne peut donc être plus étendu et plus détaillé.

Nature et étendue de la compréhension des contrôles pertinents (Réf. : par. 13)

A74. L'évaluation de la conception d'un contrôle implique de considérer si le contrôle, seul ou en association avec d'autres, est efficace pour prévenir, ou détecter et corriger, les anomalies significatives. La mise en place d'un contrôle suppose que le contrôle existe et que l'entité l'utilise. Mais comme il ne sert pas à grand-chose de juger de la mise en place d'un contrôle inefficace, il faut d'abord examiner la conception du contrôle. Un contrôle mal conçu peut constituer une déficience importante du contrôle interne.

A75. Les procédures d'évaluation des risques appliquées pour obtenir des éléments probants concernant la conception et la mise en place des contrôles pertinents peuvent comprendre :

- des demandes d'informations auprès du personnel de l'entité;
- l'observation de l'application de contrôles particuliers;
- l'inspection de documents et de rapports;
- le suivi du cheminement d'opérations à travers le système d'information pertinent pour l'information financière.

Les demandes d'informations ne sont toutefois pas suffisantes, à elles seules, pour évaluer la conception et la mise en place des contrôles pertinents.

A76. L'acquisition d'une compréhension des contrôles de l'entité n'est pas suffisante pour tester l'efficacité de leur fonctionnement, sauf lorsqu'une certaine automatisation assure le fonctionnement systématique des contrôles. Par exemple, l'obtention d'éléments probants attestant la mise en place d'un contrôle manuel à un moment précis ne fournit pas d'éléments probants quant à son fonctionnement efficace à d'autres moments au cours de la période visée par l'audit. Cependant, en raison de l'uniformité inhérente au traitement informatique (voir le paragraphe A63), l'application de procédures d'audit pour déterminer si un contrôle automatisé a été mis en place peut éventuellement servir de test de l'efficacité du fonctionnement de ce contrôle, sous réserve des évaluations et des tests, par l'auditeur, des contrôles tels que ceux qui portent sur les modifications des programmes. Les tests de l'efficacité du fonctionnement des contrôles sont décrits plus en détail dans la norme ISA 330[13].

Composantes du contrôle interne — Environnement de contrôle (Réf. : par. 14)

A77. L'environnement de contrôle englobe les fonctions de gouvernance et de direction, ainsi que l'attitude, le degré de sensibilisation et les actions des responsables de la gouvernance et de la direction à l'égard du contrôle interne et de son importance dans l'entité. L'environnement de contrôle donne le ton à l'organisation, et contribue à en conscientiser les membres sur l'importance du contrôle.

A78. Lors de l'acquisition d'une compréhension de l'environnement de contrôle, il peut être pertinent de prendre en considération les éléments suivants :

[13] Norme ISA 330, *Réponses de l'auditeur à l'évaluation des risques*.

a) *transmission et respect de valeurs d'intégrité et d'éthique* — il s'agit d'éléments essentiels qui influent sur l'efficacité de la conception, de la gestion et du suivi des contrôles;

b) *importance attachée à la compétence* — par exemple la prise en considération par la direction des niveaux de compétence requis pour des postes particuliers et la manière dont ces niveaux correspondent aux aptitudes et aux connaissances exigées;

c) *participation des responsables de la gouvernance* — les caractéristiques des responsables de la gouvernance, notamment :

- leur indépendance par rapport à la direction,
- leur expérience et leur envergure,
- l'étendue de leur engagement et de l'information qui leur est communiquée, ainsi que leur surveillance étroite des activités,
- le caractère approprié de leurs actions, y compris la mesure dans laquelle des questions difficiles sont soulevées et suivies avec la direction, et leur interaction avec les auditeurs internes et externes;

d) *philosophie et style de gestion de la direction* — les caractéristiques de la direction, notamment :

- son approche dans la prise et la gestion des risques d'entreprise,
- son attitude et ses décisions à l'égard de l'information financière,
- son attitude à l'égard du traitement de l'information, ainsi que de la fonction comptable et de son personnel;

e) *structure organisationnelle* — le cadre dans lequel sont planifiées, exécutées, contrôlées et analysées les activités de l'entité visant la réalisation de ses objectifs;

f) *délégation de pouvoirs et de responsabilités* — par exemple la façon dont sont délégués les pouvoirs et les responsabilités concernant les activités opérationnelles et la manière dont sont établis les liens hiérarchiques et les niveaux décisionnels;

g) *politiques et pratiques en matière de ressources humaines* — les politiques et pratiques concernant, par exemple, le recrutement, l'accueil, la formation, l'évaluation, l'aide aux employés, l'avancement, la rémunération et les mesures correctives.

Éléments probants concernant les éléments de l'environnement de contrôle

A79. Des éléments probants pertinents peuvent être obtenus en associant les demandes d'informations à d'autres procédures d'évaluation des risques, par exemple en corroborant des informations reçues par l'observation ou par l'inspection de documents. Ainsi, l'auditeur peut, lors d'entretiens menés avec la direction et le personnel, acquérir une compréhension de la façon dont la direction communique au personnel sa vision de la conduite des affaires et du comportement éthique. Il peut ensuite déterminer si des contrôles pertinents ont été mis en place en évaluant, par exemple, si la direction a établi un code de bonne conduite écrit et si elle agit de manière à en favoriser le respect.

A80. L'auditeur peut également tenir compte des mesures prises par la direction à l'égard des constatations et des recommandations de la fonction d'audit interne concernant des déficiences du contrôle interne qui ont été relevées et qui sont pertinentes pour l'audit, et notamment se demander si et comment ces mesures ont été mises en œuvre, et si elles ont été par la suite évaluées par la fonction d'audit interne.

Incidence de l'environnement de contrôle sur l'évaluation des risques d'anomalies significatives

A81. Certains éléments de l'environnement de contrôle de l'entité ont un effet généralisé sur l'évaluation des risques d'anomalies significatives. Par exemple, le degré de sensibilisation de l'entité à l'importance du contrôle est grandement influencé par les responsables de la gouvernance, parce que l'un de leurs rôles consiste à faire contrepoids aux pressions qui peuvent être exercées sur la direction, en ce qui a trait à l'information financière, en raison des exigences du marché ou des modes de rémunération. L'efficacité de la conception de l'environnement de contrôle, pour ce qui concerne la participation des responsables de la gouvernance, est donc influencée par des facteurs tels que :

- leur indépendance par rapport à la direction et leur capacité d'évaluer les actions de la direction;
- leur compréhension des opérations commerciales de l'entité;
- la mesure dans laquelle ils évaluent si les états financiers sont préparés conformément au référentiel d'information financière applicable, notamment si les états financiers fournissent des informations adéquates..

A82. Un conseil d'administration actif et indépendant peut influencer la philosophie et le style de gestion de la haute direction. D'autres éléments peuvent toutefois avoir un effet plus limité. Par exemple, même si des politiques et pratiques en matière de ressources humaines visant le recrutement de personnes compétentes en finance, en comptabilité et en informatique peuvent permettre de réduire le risque d'erreurs dans le traitement de l'information financière, elles ne permettent pas nécessairement d'atténuer un fort parti pris de la direction en faveur d'une surévaluation des bénéfices.

A83. L'existence d'un environnement de contrôle satisfaisant peut constituer un facteur positif dans l'évaluation par l'auditeur des risques d'anomalies significatives. Toutefois, même si un bon environnement de contrôle peut contribuer à réduire le risque de fraude, il ne s'agit pas d'une arme de dissuasion absolue. Par contre, l'existence de déficiences dans l'environnement de contrôle peut réduire l'efficacité des contrôles, en particulier en ce qui concerne la fraude. Par exemple, le fait que la direction n'affecte pas suffisamment de ressources à la protection de l'entité contre les risques de sécurité informatique peut avoir une incidence négative sur le contrôle interne, en permettant que des modifications non autorisées soient apportées aux programmes informatiques ou aux données, ou que des opérations non autorisées soient traitées. Comme il est précisé dans la norme ISA 330, l'environnement de contrôle influe aussi sur la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires[14].

[14] Norme ISA 330, paragraphes A2 et A3.

A84. L'environnement de contrôle ne peut à lui seul prévenir, ou détecter et corriger, une anomalie significative; il peut toutefois influencer l'évaluation que fait l'auditeur de l'efficacité d'autres aspects du contrôle interne (par exemple, le suivi des contrôles et la mise en œuvre d'activités de contrôle particulières) et, par conséquent, son évaluation des risques d'anomalies significatives.

Considérations propres aux petites entités

A85. L'environnement de contrôle des petites entités est généralement différent de celui des grandes entités. Par exemple, il se peut qu'il n'y ait pas de membre indépendant ou externe parmi les responsables de la gouvernance, et même que le rôle de gouvernance soit assumé directement par le propriétaire-dirigeant de l'entité lorsqu'il en est l'unique propriétaire. La nature de l'environnement de contrôle peut également influer sur l'importance des autres contrôles ou sur leur absence. Par exemple, la participation active du propriétaire-dirigeant peut atténuer certains risques découlant d'un manque de séparation des tâches dans une petite entité; cela peut toutefois accroître d'autres risques, comme le risque de contournement des contrôles.

A86. Dans les petites entités, il se peut en outre que les éléments probants concernant les éléments de l'environnement de contrôle ne soient pas disponibles sous forme de documents, en particulier là où la communication entre la direction et le personnel peut être informelle, mais néanmoins efficace. Par exemple, il se peut que les petites entités ne disposent pas d'un code de bonne conduite écrit, mais qu'elles développent plutôt une culture qui souligne l'importance de l'intégrité et du comportement éthique par la communication orale et l'exemple donné par la direction.

A87. L'attitude, le degré de sensibilisation et les actions de la direction ou du propriétaire-dirigeant sont donc d'une importance particulière pour la compréhension de l'environnement de contrôle d'une petite entité.

Composantes du contrôle interne — Processus d'évaluation des risques par l'entité (Réf. : par. 15)

A88. Le processus d'évaluation des risques suivi par l'entité constitue la base à partir de laquelle la direction détermine les risques à gérer. Lorsque ce processus est approprié par rapport aux circonstances, y compris la nature, la taille et la complexité de l'entité, il aide l'auditeur à identifier les risques d'anomalies significatives. La question de savoir si le processus d'évaluation des risques suivi par l'entité est approprié par rapport aux circonstances relève du jugement.

Considérations propres aux petites entités (Réf. : par. 17)

A89. Il y a peu de chances qu'une petite entité ait un processus bien implanté d'évaluation des risques. Il est alors probable que la direction identifie les risques en participant directement et personnellement à la gestion de l'entreprise. Quelles que soient les circonstances, toutefois, les demandes d'informations au sujet des risques identifiés et de la façon dont la direction y fait face demeurent nécessaires.

Composantes du contrôle interne — Système d'information (y compris les processus opérationnels connexes) pertinent pour l'information financière, et communication

Système d'information (y compris les processus opérationnels connexes) pertinent pour l'information financière (Réf. : par. 18)

A90. Le système d'information pertinent par rapport aux objectifs de l'information financière, qui englobe le système comptable, est constitué des procédures et des documents conçus et établis pour :

- déclencher, enregistrer, traiter et communiquer les opérations de l'entité (ainsi que les événements et conditions) et pour rendre compte des actifs, des passifs et des capitaux propres sur lesquels portent ces opérations;
- résoudre les traitements incorrects des opérations, par exemple les fichiers d'attente automatisés et les procédures suivies pour traiter en temps voulu les éléments en attente;
- traiter les contournements des systèmes et les dérogations aux contrôles et en rendre compte;
- transférer les informations des systèmes de traitement des opérations au grand livre général;
- saisir les données pertinentes pour l'information financière qui ont trait aux événements et conditions autres que des opérations, par exemple l'amortissement des actifs et les changements dans la recouvrabilité des créances;
- s'assurer que les informations à fournir selon le référentiel d'information financière applicable sont cumulées, enregistrées, traitées, résumées et communiquées de manière appropriée dans les états financiers.

A91. Les états financiers peuvent comprendre des informations ne provenant pas du grand livre général et des livres auxiliaires. Voici des exemples de telles informations :

- les informations provenant de contrats de location fournies dans les états financiers, comme les options de renouvellement ou les paiements futurs au titre de la location;
- les informations fournies dans les états financiers qui sont produites par le système de gestion des risques de l'entité;
- les informations en juste valeur produites par des experts choisis par la direction et fournies dans les états financiers;
- les informations fournies dans les états financiers provenant de modèles ou d'autres calculs ayant servi à établir les estimations comptables comptabilisées ou communiquées dans les états financiers, notamment les informations relatives aux données et hypothèses sous-jacentes utilisées dans ces modèles, par exemple :
    - les hypothèses élaborées à l'interne pouvant avoir une incidence sur la durée de vie utile d'un actif,
    - les données, comme les taux d'intérêt, qui sont influencées par des facteurs qui échappent à la volonté de l'entité;

- les informations fournies dans les états financiers concernant des analyses de sensibilité reposant sur des modèles financiers qui démontrent que la direction a tenu compte d'autres hypothèses possibles;
- les informations comptabilisées ou fournies dans les états financiers provenant des déclarations fiscales et des documents d'impôt de l'entité;
- les informations fournies dans les états financiers provenant d'analyses préparées à l'appui de l'évaluation faite par la direction de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, comme les informations, s'il en est, relatives aux événements ou aux situations relevés susceptibles de jeter un doute important sur cette capacité[15].

A92. La compréhension du système d'information financière pertinent pour l'information financière exigée par le paragraphe 18 (y compris la compréhension des aspects pertinents de ce système relatifs aux informations fournies dans les états financiers provenant ou non du grand livre général et des livres auxiliaires) relève du jugement professionnel de l'auditeur. Par exemple, certains montants ou informations fournis dans les états financiers de l'entité (comme les informations concernant le risque de crédit, le risque de liquidité et le risque de marché) peuvent être fondés sur des informations provenant du système de gestion des risques de l'entité. Toutefois, l'auditeur n'est pas tenu de comprendre tous les aspects du système de gestion des risques; il exerce son jugement professionnel pour déterminer la compréhension qu'il est nécessaire d'acquérir.

Écritures de journal (Réf. : alinéa 18 f))

A93. Le système d'information d'une entité comporte normalement l'utilisation d'écritures de journal standard qui sont requises de façon récurrente pour enregistrer dans le grand livre général des opérations telles que les ventes, les achats et les décaissements, ou pour enregistrer les estimations comptables qui sont faites périodiquement par la direction, par exemple les révisions de l'estimation des créances irrécouvrables.

A94. Le processus d'information financière d'une entité comprend également l'utilisation d'écritures de journal non standard pour enregistrer des opérations ou des ajustements non récurrents ou inhabituels. Ces écritures comprennent notamment les ajustements de consolidation et les écritures relatives à un regroupement d'entreprises ou à une cession d'entreprise, ou à des estimations non récurrentes, telles qu'une dépréciation d'actif. Dans les systèmes comptables tenus manuellement, les écritures de journal non standard peuvent être repérées par l'inspection des livres, des journaux et des documents justificatifs. Lorsque des procédures automatisées sont utilisées pour la tenue du grand livre général et l'établissement des états financiers, il se peut que ces écritures n'existent que sous forme électronique et qu'elles soient plus facilement repérables par l'application de techniques d'audit assistées par ordinateur.

Processus opérationnels connexes (Réf. : par. 18)

A95. Les processus opérationnels d'une entité sont les activités conçues pour :

- développer, acheter, produire, vendre et distribuer ses produits et services;

[15] Norme ISA 570 (révisée), *Continuité de l'exploitation*, paragraphes 19 et 20.

- assurer le respect des textes légaux et réglementaires;
- enregistrer l'information, dont l'information comptable et l'information financière à communiquer.

Les processus opérationnels aboutissent aux opérations qui sont enregistrées, traitées et communiquées par le système d'information. L'acquisition d'une compréhension des processus opérationnels, et donc de la manière dont les opérations sont générées, aide l'auditeur à comprendre, dans le contexte propre à l'entité, le système d'information pertinent pour l'information financière.

Considérations propres aux petites entités (Réf. : par. 18)

A96. Dans les petites entités, le système d'information et les processus opérationnels connexes pertinents pour l'information financière, y compris les aspects pertinents de ce système relatifs aux informations fournies dans les états financiers provenant ou non du grand livre général et des livres auxiliaires, sont susceptibles d'être moins sophistiqués que dans les grandes entités, mais leur rôle est tout aussi important. Les petites entités dans lesquelles la direction joue un rôle actif n'ont peut-être pas besoin de descriptions détaillées des procédures comptables, d'une comptabilité complexe ou de politiques écrites. L'acquisition d'une compréhension du système d'information pertinent pour l'information financière peut en conséquence être plus facile dans les petites entités et se faire davantage par des demandes d'informations que par l'examen de documents. Cette compréhension reste néanmoins importante.

Communication (Réf. : par. 19)

A97. Il importe que la communication par l'entité des rôles et des responsabilités ainsi que des questions importantes concernant l'information financière permette de comprendre les rôles et responsabilités respectifs des différents intervenants dans le processus de contrôle interne sur l'information financière. La communication englobe notamment des aspects tels que le niveau de compréhension, par les membres du personnel, de la manière dont leur rôle dans le système d'information financière est lié au travail d'autres personnes, ainsi que les moyens dont ils disposent pour signaler les écarts à un niveau hiérarchique supérieur dans l'entité. La communication peut prendre la forme de manuels de procédures et de manuels d'information financière. Le maintien de voies de communication ouvertes contribue à ce que les écarts soient signalés et fassent l'objet de mesures correctives.

Considérations propres aux petites entités

A98. La communication peut être moins structurée et plus simple dans une petite entité que dans une grande en raison d'un nombre plus réduit de niveaux hiérarchiques, ainsi que de la plus grande visibilité et disponibilité de la direction.

Composantes du contrôle interne — Activités de contrôle pertinentes pour l'audit (Réf. : par. 20)

A99. Les activités de contrôle correspondent aux politiques et procédures qui permettent de s'assurer que les instructions de la direction sont mises en œuvre. Les activités de contrôle, qu'elles concernent les systèmes informatiques ou les systèmes manuels, ont divers objectifs et sont exécutées à différents niveaux hiérarchiques et fonctionnels. Parmi les exemples d'activités de contrôle particulières, il y a notamment celles qui ont trait :

- aux autorisations;
- aux évaluations des performances;
- au traitement de l'information;
- aux contrôles physiques;
- à la séparation des tâches.

A100. Les activités de contrôle pertinentes pour l'audit sont :

- celles qu'il faut considérer comme telles, à savoir, selon les paragraphes 29 et 30 respectivement, les activités de contrôle liées à des risques importants et celles qui sont liées à des risques pour lesquels les procédures de corroboration seules ne peuvent fournir des éléments probants suffisants et appropriés;
- celles qui sont considérées comme pertinentes selon le jugement de l'auditeur.

A101. Le jugement que porte l'auditeur sur le caractère pertinent ou non d'une activité de contrôle pour l'audit est influencé par la possibilité qu'un risque qu'il a identifié puisse entraîner une anomalie significative et par son appréciation de l'opportunité de tester ou non l'efficacité du fonctionnement des contrôles pour déterminer l'étendue des procédures de corroboration.

A102. L'auditeur peut mettre l'accent sur l'identification et l'acquisition d'une compréhension des activités de contrôle qui portent sur les aspects où il considère que les risques d'anomalies significatives sont susceptibles d'être plus élevés. Lorsque plusieurs activités de contrôle permettent chacune d'atteindre le même objectif, il n'est pas nécessaire d'acquérir une compréhension de chacune d'elles.

A103. Les activités de contrôle pertinentes pour l'audit peuvent comprendre des contrôles mis en place par la direction afin de répondre aux risques d'anomalies significatives découlant d'informations n'ayant pas été préparées conformément au référentiel d'information financière applicable, en plus des contrôles qui répondent aux risques liés aux soldes de comptes et aux opérations. Ces activités de contrôle peuvent porter sur les informations fournies dans les états financiers ne provenant pas du grand livre général et des livres auxiliaires.

A104. L'auditeur s'appuie sur sa connaissance de l'existence ou de l'absence d'activités de contrôle, obtenue lors de l'acquisition de sa compréhension des autres composantes du contrôle interne, pour déterminer s'il lui faut consacrer plus d'attention à l'acquisition d'une compréhension des activités de contrôle.

Considérations propres aux petites entités

A105. Les activités de contrôle reposent habituellement sur les mêmes concepts quelle que soit la taille de l'entité, mais le degré de formalité de leur mise en œuvre peut varier. En outre, il se peut que de petites entités jugent que certains types d'activités de contrôle ne sont pas pertinents en raison des contrôles effectués par la direction. Par exemple, la centralisation par la direction du pouvoir d'autoriser l'octroi de crédit aux clients et d'approuver les achats importants peut tenir lieu de contrôle étroit sur les principaux soldes de comptes et les opérations importantes, réduisant ou éliminant ainsi la nécessité d'activités de contrôle plus détaillées.

A106. Les activités de contrôle pertinentes pour l'audit d'une petite entité sont généralement liées aux principaux cycles d'opérations tels que les produits, les achats et les charges de personnel.

Risques liés à l'informatique (Réf. : par. 21)

A107. L'utilisation de systèmes informatiques a une incidence sur la manière dont les activités de contrôle sont mises en place. Du point de vue de l'auditeur, les contrôles sur les systèmes informatiques sont efficaces lorsqu'ils assurent l'intégrité de l'information et la sécurité des données traitées par ces systèmes, et qu'ils comprennent des contrôles généraux informatiques et des contrôles des applications qui sont efficaces.

A108. Les contrôles généraux informatiques sont des politiques et procédures qui couvrent de nombreuses applications et qui favorisent le fonctionnement efficace des contrôles des applications. Ils s'appliquent dans un environnement de macro-informatique, de mini-informatique ou d'informatique individuelle. Les contrôles généraux informatiques qui assurent l'intégrité de l'information et la sécurité des données comprennent généralement des contrôles sur :

- le fonctionnement du centre de traitement et du réseau;
- l'acquisition, la modification et la maintenance du système d'exploitation;
- les modifications des programmes;
- la sécurité d'accès;
- l'acquisition, le développement et la maintenance des logiciels d'application.

Ils sont généralement mis en place pour répondre aux risques dont il est question au paragraphe A64 ci-dessus.

A109. Les contrôles des applications sont des procédures manuelles ou automatisées qui fonctionnent généralement au niveau des processus opérationnels et qui portent sur les traitements d'opérations exécutés au moyen d'applications individuelles. Il peut s'agir de contrôles de prévention ou de détection, et ils sont conçus pour assurer l'intégrité des enregistrements comptables. Ils sont donc liés aux procédures utilisées pour déclencher, enregistrer, traiter et communiquer les opérations ou d'autres données financières. Ils contribuent à assurer que les opérations ont eu lieu, sont autorisées, et sont enregistrées et traitées de manière exhaustive et exacte. À titre d'exemples : les contrôles de validité des données d'entrée et les contrôles de séquence numérique avec suivi manuel des relevés des écarts ou correction au moment de la saisie des données.

Composantes du contrôle interne — Suivi des contrôles (Réf. : par. 22)

A110. Le suivi des contrôles est un processus qui vise à évaluer l'efficacité du fonctionnement du contrôle interne au fil du temps. Il implique d'évaluer l'efficacité des contrôles en temps opportun et de prendre les mesures correctives nécessaires. La direction fait le suivi des contrôles par des activités continues, des évaluations ponctuelles, ou une combinaison des deux. Les activités de suivi continues sont souvent intégrées aux activités récurrentes normales d'une entité et comprennent des activités courantes de gestion et de supervision.

A111. Dans le cadre de ses activités de suivi, la direction utilise parfois des informations en provenance de tiers, telles que les plaintes des clients et les commentaires des autorités de réglementation qui peuvent révéler l'existence de problèmes ou faire ressortir des points à améliorer.

Considérations propres aux petites entités

A112. Le suivi des contrôles se fait souvent par une participation étroite de la direction ou du propriétaire-dirigeant à l'exploitation. Cette participation permet souvent d'identifier les écarts importants par rapport aux attentes et les inexactitudes dans les données financières, et de prendre les mesures correctives qui s'imposent en matière de contrôle.

Rôles de la fonction d'audit interne de l'entité (Réf. : par. 23)

A113. Si l'entité a une fonction d'audit interne, le fait pour l'auditeur d'acquérir une compréhension de cette fonction favorise sa compréhension de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne, et plus particulièrement du rôle joué par la fonction d'audit interne dans le suivi que fait l'entité du contrôle interne sur l'information financière. Cette compréhension, ainsi que les informations obtenues grâce aux demandes d'informations mentionnées à l'alinéa 6 a) de la présente norme ISA, peuvent également fournir des informations qui sont directement pertinentes pour l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives par l'auditeur.

A114. Les objectifs et l'étendue de la fonction d'audit interne, la nature de ses responsabilités et son statut au sein de l'organisation, y compris ses pouvoirs et ses obligations de reddition de comptes, varient grandement et sont fonction de la taille et de la structure de l'entité ainsi que des exigences de la direction et, le cas échéant, des responsables de la gouvernance. Ces questions peuvent être indiquées dans une charte ou un mandat d'audit interne.

A115. La fonction d'audit interne peut, par exemple, être chargée de mettre en œuvre des procédures et d'en évaluer les résultats afin de fournir une assurance à la direction et aux responsables de la gouvernance sur la conception et l'efficacité des processus de gestion des risques, de contrôle interne et de gouvernance. Le cas échéant, la fonction d'audit interne peut jouer un rôle important dans le suivi que fait l'entité du contrôle interne sur l'information financière. Toutefois, les responsabilités de la fonction d'audit interne peuvent se concentrer principalement sur l'évaluation de l'économie, de l'efficience et de l'efficacité avec lesquelles sont réalisées les activités et, le cas échéant, les travaux de la fonction peuvent n'avoir aucun rapport direct avec l'information financière de l'entité.

A116. Les réponses aux demandes d'informations adressées aux personnes appropriées au sein de la fonction d'audit interne conformément à l'alinéa 6 a) de la présente norme ISA aident l'auditeur à acquérir une compréhension de la nature des responsabilités de la fonction

d'audit interne. Si l'auditeur détermine que les responsabilités de la fonction ont un rapport avec l'information financière de l'entité, il peut acquérir une meilleure compréhension des activités qui ont été ou qui seront réalisées par la fonction d'audit interne en examinant, le cas échéant, le plan d'audit élaboré par celle-ci pour la période et en s'entretenant de ce plan avec les personnes appropriées au sein de la fonction.

A117. Si, par leur nature, les responsabilités et les activités d'assurance portant sur la fonction d'audit interne ont un rapport avec l'information financière de l'entité, il se peut également que l'auditeur puisse s'appuyer sur les travaux de la fonction d'audit interne pour modifier la nature ou le calendrier de ses propres procédures d'audit à mettre en œuvre pour obtenir des éléments probants, ou pour réduire l'étendue de ces procédures. L'auditeur peut être plus susceptible de pouvoir utiliser les travaux de la fonction d'audit interne de l'entité si, par exemple, l'expérience des audits précédents ou les procédures d'évaluation des risques de l'auditeur semblent indiquer que la fonction d'audit interne de l'entité dispose de ressources adéquates et appropriées compte tenu de la taille de l'entité et de la nature de ses activités, et qu'elle relève directement des responsables de la gouvernance.

A118. Si, compte tenu de la compréhension préliminaire qu'il a acquise de la fonction d'audit interne, l'auditeur compte s'appuyer sur les travaux de la fonction d'audit interne pour modifier la nature ou le calendrier des procédures d'audit à mettre en œuvre ou pour en réduire l'étendue, la norme ISA 610 (révisée en 2013) s'applique.

A119. Comme il est expliqué plus en détail dans la norme ISA 610 (révisée en 2013), les activités d'une fonction d'audit interne sont distinctes des autres contrôles de suivi susceptibles d'être pertinents pour l'information financière, comme les examens de l'information comptable de la direction conçus pour contribuer aux moyens que prend une entité pour prévenir ou détecter les anomalies.

A120. La mise en place d'une communication soutenue avec les personnes appropriées au sein de la fonction d'audit interne de l'entité à un stade initial de la mission et le maintien de cette communication tout au long de la mission peuvent faciliter l'échange efficace d'informations. Le climat ainsi créé fait que l'auditeur peut être informé de toute question importante qui a retenu l'attention de la fonction d'audit interne et qui est susceptible d'avoir une incidence sur les travaux de l'auditeur. La norme ISA 200 traite de l'importance pour l'auditeur de faire preuve d'esprit critique lors de la planification et de la réalisation de l'audit, ce qui implique d'être attentif aux informations qui remettent en question la fiabilité des documents et des réponses aux demandes d'informations devant servir d'éléments probants. Le maintien d'une communication avec la fonction d'audit interne tout au long de la mission peut donner aux auditeurs internes l'occasion d'attirer l'attention de l'auditeur sur de telles informations. L'auditeur peut alors en tenir compte dans son identification et son évaluation des risques d'anomalies significatives.

Sources d'informations (Réf. : par. 24)

A121. Une bonne partie de l'information utilisée à des fins de suivi peut être générée par le système d'information de l'entité. Lorsque la direction suppose, sans fondement réel, que les données utilisées pour le suivi sont exactes, des erreurs possibles dans l'information pourraient amener la direction à tirer des conclusions incorrectes de ses activités de suivi. C'est pourquoi, dans le

cadre de sa compréhension des activités de suivi de l'entité en tant que composante du contrôle interne, l'auditeur est tenu d'acquérir une compréhension :

- des sources de l'information servant dans les activités de suivi de l'entité;
- des fondements sur lesquels la direction s'appuie pour estimer que cette information est suffisamment fiable pour répondre à l'objectif poursuivi.

Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives

Évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers (Réf. : alinéa 25 a))

A122. Les risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers correspondent aux risques qui touchent de manière généralisée les états financiers pris dans leur ensemble et qui pourraient affecter de multiples assertions. Les risques de cette nature ne sont pas nécessairement des risques que l'on peut associer à des assertions précises au niveau d'une catégorie d'opérations, d'un solde de compte ou d'une information à fournir dans les états financiers. Ils représentent plutôt des circonstances susceptibles d'augmenter les risques d'anomalies significatives au niveau des assertions, par exemple en raison du contournement du contrôle interne par la direction. La prise en compte des risques au niveau des états financiers peut être particulièrement pertinente lorsque l'auditeur analyse le risque d'anomalies significatives résultant de fraudes.

A123. Les risques au niveau des états financiers peuvent notamment découler d'un environnement de contrôle déficient (bien qu'ils puissent aussi être liés à d'autres facteurs, comme un ralentissement de la conjoncture économique). Par exemple, des déficiences telles qu'un manque de compétence de la direction ou un manque de surveillance de la préparation des états financiers sont susceptibles d'avoir une incidence généralisée sur les états financiers et peuvent nécessiter une réponse globale de la part de l'auditeur.

A124. La compréhension du contrôle interne acquise par l'auditeur peut soulever des doutes sur la possibilité d'auditer les états financiers de l'entité. Par exemple :

- les préoccupations de l'auditeur au sujet de l'intégrité de la direction de l'entité peuvent être graves au point de l'amener à conclure que le risque que les états financiers contiennent des informations fausses ou trompeuses est tel qu'il lui est impossible de réaliser l'audit;
- les préoccupations de l'auditeur au sujet de l'état et de la fiabilité de la comptabilité de l'entité peuvent amener l'auditeur à conclure qu'il ne pourra vraisemblablement pas réunir des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder une opinion non modifiée sur les états financiers.

A125. La norme ISA 705 (révisée)[16] définit des exigences et fournit des indications sur la détermination des cas où l'auditeur se trouve amené à exprimer une opinion avec réserve ou formuler une impossibilité d'exprimer une opinion ou, comme il peut être nécessaire dans certains cas, à démissionner lorsqu'il est possible de le faire selon les textes légaux ou réglementaires applicables.

---

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

Évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions (Réf. : alinéa 25 b))

A126. Il faut prendre en considération les risques d'anomalies significatives au niveau des assertions, pour les catégories d'opérations, les soldes de comptes et les informations à fournir dans les états financiers, car cette prise en considération aide à déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires qu'il est nécessaire de mettre en œuvre au niveau des assertions pour obtenir des éléments probants suffisants et appropriés. Lorsque l'auditeur procède à l'identification et à l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions, il peut conclure que les risques identifiés touchent de manière plus généralisée les états financiers dans leur ensemble et qu'ils sont susceptibles d'affecter de nombreuses assertions.

L'utilisation des assertions

A127. En déclarant que les états financiers sont conformes au référentiel d'information financière applicable, la direction formule implicitement ou explicitement des assertions concernant la comptabilisation, l'évaluation et la présentation des catégories d'opérations et des événements, des soldes de comptes ainsi que des informations à fournir.

A128. L'auditeur peut se référer aux assertions données aux alinéas A129 a) et b) ci-dessous, ou encore les exprimer différemment pourvu que tous les aspects ci-dessous soient couverts. Il peut ainsi choisir de combiner les assertions concernant les catégories d'opérations et les événements, ainsi que les informations connexes, avec celles concernant les soldes de comptes et les informations connexes.

Assertions concernant les catégories d'opérations, les soldes de comptes ainsi que les informations connexes

A129. Les assertions auxquelles l'auditeur se réfère lorsqu'il prend en considération les différents types d'anomalies potentielles peuvent entrer dans les catégories suivantes :

a) les assertions concernant les catégories d'opérations et les événements de la période auditée, ainsi que les informations connexes :

   i) réalité : les opérations et les événements qui ont été enregistrés, ou pour lesquels des informations ont été fournies, se sont produits et se rapportent à l'entité,

   ii) exhaustivité : toutes les opérations et tous les événements qui auraient dû être enregistrés l'ont bien été, et toutes les informations connexes qui auraient dû être présentées dans les états financiers l'ont bien été,

   iii) exactitude : les montants et autres données qui se rapportent à ces opérations et événements ont été enregistrés de façon appropriée, et les informations connexes ont été évaluées et présentées convenablement,

   iv) séparation des périodes : les opérations et les événements ont été enregistrés dans la bonne période,

   v) classement : les opérations et les événements ont été enregistrés dans les bons comptes,

vi) présentation : les opérations et les événements sont regroupés ou ventilés convenablement et sont décrits clairement, et les informations connexes sont pertinentes et intelligibles, compte tenu des exigences du référentiel d'information financière applicable;

b) les assertions concernant les soldes de comptes en fin de période, ainsi que les informations connexes :

i) existence : les actifs, les passifs et les éléments de capitaux propres existent,

ii) droits et obligations : l'entité détient ou contrôle les droits sur les actifs, et les passifs correspondent aux obligations de l'entité,

iii) exhaustivité : tous les actifs, tous les passifs et tous les éléments de capitaux propres qui auraient dû être enregistrés l'ont bien été, et toutes les informations connexes qui auraient dû être présentées dans les états financiers l'ont bien été,

iv) exactitude, évaluation et imputation : les actifs, les passifs et les éléments de capitaux propres ont été inscrits dans les états financiers pour les bons montants et tous les ajustements résultant de leur évaluation ou imputation ont été correctement enregistrés, et les informations connexes ont été évaluées et présentées convenablement,

v) classement : les actifs, les passifs et les éléments de capitaux propres ont été enregistrés dans les bons comptes,

vi) présentation : les actifs, les passifs et les éléments de capitaux propres sont regroupés ou ventilés convenablement et sont décrits clairement, et les informations connexes sont pertinentes et intelligibles, compte tenu des exigences du référentiel d'information financière applicable.

Assertions concernant les autres informations fournies

A130. L'auditeur peut également se référer aux assertions données aux alinéas a) et b) du paragraphe A129, en les adaptant au besoin, lorsqu'il prend en considération les différents types d'anomalies potentielles pouvant se trouver dans les informations qui ne sont pas directement liées à des catégories d'opérations et à des événements ou à des soldes de comptes enregistrés. Par exemple, l'entité peut être tenue de décrire son exposition aux risques découlant d'instruments financiers et de préciser l'origine des risques, les objectifs, politiques et processus relatifs à la gestion des risques, et les méthodes suivies pour évaluer ces risques.

Considérations propres aux entités du secteur public

A131. Dans le cadre de ses assertions sur les états financiers, en sus des assertions indiquées aux alinéas a) et b) du paragraphe A129, la direction d'une entité du secteur public peut souvent déclarer que les opérations et événements ont été réalisés conformément aux textes légaux ou réglementaires ou à d'autres textes émanant d'une autorité. De telles assertions peuvent entrer dans le champ de l'audit des états financiers.

Processus d'identification des risques d'anomalies significatives (Réf. : alinéa 26 a))

A132. Les informations réunies lors de la mise en œuvre des procédures d'évaluation des risques, y compris les éléments probants obtenus lors de l'évaluation de la conception des contrôles et de la vérification de leur mise en place, sont utilisées comme éléments probants à l'appui de l'évaluation des risques. L'évaluation des risques détermine la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires à mettre en œuvre. Aux fins de l'identification des risques d'anomalies significatives dans les états financiers, l'auditeur fait preuve d'esprit critique conformément à la norme ISA 200[17].

A133. L'Annexe 2 fournit des exemples de circonstances et d'événements pouvant indiquer la présence de risques d'anomalies significatives, notamment les risques d'anomalies significatives liés aux informations à fournir.

A134. Comme il est expliqué dans la norme ISA 320[18], le caractère significatif et le risque d'audit sont pris en considération lors de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives dans les catégories d'opérations, les soldes de comptes et les informations à fournir. La détermination d'un seuil de signification relève du jugement professionnel de l'auditeur et est influencée par sa perception des besoins d'information financière des utilisateurs des états financiers[19].

A135. La prise en considération par l'auditeur des informations à fournir dans les états financiers lors de l'identification des risques comprend les informations quantitatives et qualitatives. Les anomalies concernant ces informations pourraient être significatives (en général, les anomalies sont considérées comme significatives s'il est raisonnable de s'attendre à ce qu'elles puissent influencer les décisions économiques que les utilisateurs des états financiers prennent en se fondant sur les états financiers pris dans leur ensemble). Selon la situation de l'entité et les circonstances de la mission, les informations à fournir qui auront des aspects qualitatifs et qui pourraient être pertinentes lors de l'identification des risques d'anomalies significatives portent par exemple sur :

- les liquidités ou les clauses restrictives, lorsque l'entité éprouve des difficultés financières;
- les événements ou les circonstances qui ont mené à la comptabilisation d'une perte de valeur;
- les principales sources d'incertitude d'estimation, notamment les hypothèses quant à l'avenir;
- la nature d'un changement de méthode comptable et les autres informations pertinentes exigées par le référentiel d'information financière applicable, lorsque, par exemple, l'on s'attend à ce que les nouvelles obligations d'information financière aient une incidence importante sur la situation financière de l'entité et sur sa performance financière;
- les accords de paiement fondé sur des actions, notamment les informations sur la manière

[17] Norme ISA 200, *Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et réalisation d'un audit conforme aux Normes internationales d'audit*, paragraphe 15.

[18] Norme ISA 320, *Caractère significatif dans la planification et la réalisation d'un audit*, paragraphe A1.

[19] Norme ISA 320, paragraphe 4.

dont les montants enregistrés ont été déterminés, et d'autres informations pertinentes;

- les parties liées et les opérations entre parties liées;
- les analyses de sensibilité, y compris les effets des changements dans les hypothèses retenues aux fins des techniques d'évaluation de l'entité, visant à permettre aux utilisateurs de comprendre l'incertitude d'évaluation sous-jacente à un montant comptabilisé ou communiqué.

Considérations propres aux petites entités

A136. Les informations fournies dans les états financiers des petites entités peuvent être moins détaillées ou moins complexes (certains référentiels d'information financière permettent en effet aux petites entités de fournir moins d'informations dans leurs états financiers). Cependant, cela ne dégage en rien l'auditeur de l'obligation d'acquérir une compréhension de l'entité et de son environnement, y compris le contrôle interne, à l'égard des informations fournies.

Liens entre les contrôles et les assertions (Réf. : alinéa 26 c))

A137. En procédant à l'évaluation des risques, l'auditeur peut identifier les contrôles qui sont susceptibles de prévenir, ou de détecter et corriger, des anomalies significatives au niveau d'assertions particulières. Il est généralement utile d'acquérir une compréhension des contrôles et d'établir des liens entre ceux-ci et les assertions dans le contexte des processus et des systèmes dans lequel ils s'inscrivent, car il arrive souvent qu'une activité de contrôle donnée ne permette pas à elle seule de répondre à un risque. Souvent, plusieurs activités de contrôle, associées à d'autres composantes du contrôle interne, sont nécessaires pour répondre à un risque.

A138. En revanche, certaines activités de contrôle peuvent avoir une incidence précise sur une assertion particulière qu'implique une catégorie d'opérations ou un solde de compte spécifique. Par exemple, les activités de contrôle qu'une entité a mises en place afin de s'assurer que son personnel compte et enregistre correctement les stocks lors de l'inventaire physique annuel sont directement liées aux assertions relatives à l'existence et à l'exhaustivité du solde du compte de stocks.

A139. Les contrôles peuvent être directement ou indirectement liés à une assertion. Plus le lien est indirect, plus le contrôle risque d'être inefficace pour prévenir, ou détecter et corriger, les anomalies relatives à cette assertion. Par exemple, l'examen par le directeur des ventes du sommaire des ventes pour des magasins précis par région n'est en général lié qu'indirectement à l'assertion relative à l'exhaustivité des produits. En conséquence, il se peut que cet examen soit moins efficace pour réduire le risque associé à cette assertion que des contrôles liés plus directement à l'assertion, par exemple le rapprochement des documents d'expédition avec les documents de facturation.

Anomalies significatives

A140. Les anomalies potentielles dans un état financier ou dans certaines informations fournies peuvent être jugées significatives en raison de leur ordre de grandeur, de leur nature ou des circonstances les entourant. (Réf. : alinéa 26 d))

Risques importants

Identification des risques importants (Réf. : par. 28)

A141. Les risques importants sont souvent associés à des opérations importantes non courantes et à des questions importantes nécessitant l'exercice du jugement. Les opérations non courantes sont des opérations qui, en raison de leur taille ou de leur nature, sont inhabituelles et donc peu fréquentes. Les questions nécessitant l'exercice du jugement peuvent comprendre la détermination d'estimations comptables comportant une grande part d'incertitude d'évaluation. Les opérations simples et courantes qui font l'objet de traitements systématiques sont moins susceptibles de donner lieu à des risques importants.

A142. Les risques d'anomalies significatives peuvent être plus élevés dans le cas des opérations importantes non courantes du fait, par exemple :

- d'une plus grande intervention de la direction dans la détermination du traitement comptable à appliquer;
- d'une plus grande intervention manuelle dans la collecte et le traitement des données;
- de calculs ou de principes comptables complexes;
- de la nature des opérations non courantes, qui peut rendre difficile pour l'entité la mise en place de contrôles efficaces sur les risques associés à ces opérations.

A143. Les risques d'anomalies significatives peuvent être plus élevés dans le cas des questions importantes nécessitant l'exercice du jugement et exigeant des estimations comptables, notamment pour les raisons suivantes :

- les principes comptables applicables aux estimations comptables ou à la comptabilisation des produits peuvent faire l'objet d'interprétations différentes;
- le jugement exercé peut être subjectif, complexe ou reposer sur des hypothèses quant à l'incidence d'événements futurs, par exemple dans le cas des jugements en matière de juste valeur.

A144. La norme ISA 330 décrit les conséquences de l'identification d'un risque important en ce qui concerne les procédures d'audit complémentaires[20].

Risques importants et risques d'anomalies significatives résultant de fraudes

A145. La norme ISA 240 contient d'autres exigences et indications concernant l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes[21].

Compréhension des contrôles liés aux risques importants (Réf. : par. 29)

A146. Bien que les risques associés à des opérations importantes non courantes ou à des questions importantes nécessitant l'exercice du jugement soient souvent moins susceptibles de faire l'objet

[20] Norme ISA 330, paragraphes 15 et 21.

[21] Norme ISA 240, paragraphes 25 à 27.

de contrôles de routine, il est possible que la direction ait pris d'autres mesures pour faire face à ces risques. En conséquence, pour déterminer si l'entité a conçu et mis en place des contrôles à l'égard des risques importants associés à de telles opérations ou questions de jugement importantes, l'auditeur se demande notamment si, et comment, la direction répond aux risques. Voici certaines des réponses possibles :

- activités de contrôle telles qu'un examen des hypothèses par la haute direction ou des experts;
- recours à des processus documentés pour établir des estimations;
- procédure d'approbation par les responsables de la gouvernance.

A147. Par exemple, dans le cas d'un événement isolé, tel que la réception d'une assignation devant le tribunal pour un procès important, l'appréciation de la réponse de l'entité peut notamment consister à déterminer si l'affaire a été soumise à des experts compétents (comme les conseillers juridiques internes ou des avocats externes), si son incidence potentielle a été évaluée et de quelle manière la direction entend présenter la situation dans les états financiers.

A148. Il se peut que, dans certains cas, la direction n'ait pas répondu adéquatement à des risques importants d'anomalies significatives par la mise en place de contrôles relatifs à ces risques. Le défaut de mise en place de ces contrôles par la direction est l'indice d'une déficience importante du contrôle interne[22].

Risques pour lesquels les procédures de corroboration seules ne peuvent fournir des éléments probants suffisants et appropriés (Réf. : par. 30)

A149. Il arrive que des risques d'anomalies significatives soient directement associés à l'enregistrement de catégories d'opérations courantes ou de soldes de comptes et à l'établissement d'états financiers fiables. Ces risques peuvent comprendre les risques de traitement inexact ou incomplet de catégories d'opérations courantes et importantes telles que celles concernant les produits, les achats, les encaissements et les décaissements.

A150. Lorsque de telles opérations courantes font l'objet d'un traitement hautement automatisé nécessitant peu ou pas d'intervention manuelle, il peut s'avérer impossible de mettre en œuvre uniquement des procédures de corroboration à l'égard du risque. Par exemple, l'auditeur peut juger qu'il en est ainsi lorsqu'une partie importante des informations de l'entité sont générées, enregistrées, traitées ou communiquées sous forme électronique seulement, comme dans un système intégré. Dans un tel cas :

- il se peut que les éléments probants ne soient disponibles que sous forme électronique, et leur caractère suffisant et approprié dépend habituellement de l'efficacité des contrôles sur leur exactitude et leur exhaustivité;

[22] Norme ISA 265, *Communication des déficiences du contrôle interne aux responsables de la gouvernance et à la direction*, paragraphe A7.

- le risque qu'une information soit générée ou modifiée de manière inappropriée sans que cela soit détecté peut être plus élevé lorsque les contrôles pertinents ne fonctionnent pas efficacement.

A151. Les conséquences de l'identification d'un tel risque sur les procédures d'audit complémentaires sont décrites dans la norme ISA 330[23].

Révision de l'évaluation des risques (Réf. : par. 31)

A152. Pendant l'audit, il se peut que l'auditeur prenne connaissance de certaines informations qui diffèrent sensiblement des informations ayant servi à son évaluation des risques. Par exemple, l'évaluation initiale des risques peut avoir été fondée sur l'hypothèse que certains contrôles fonctionnaient efficacement. En effectuant des tests de ces contrôles, l'auditeur peut obtenir des éléments probants indiquant que les contrôles ne fonctionnaient pas efficacement à des moments pertinents au cours de l'audit. De même, lors de la mise en œuvre de procédures de corroboration, l'auditeur peut détecter des anomalies dont les montants ou la fréquence ne sont pas compatibles avec son évaluation des risques. Il se peut alors que l'évaluation initiale des risques ne reflète pas adéquatement la situation réelle de l'entité et que les procédures d'audit complémentaires prévues ne soient pas efficaces pour détecter les anomalies significatives. Voir la norme ISA 330 pour de plus amples indications.

Documentation (Réf. : par. 32)

A153. La façon dont l'auditeur consigne dans son dossier les informations exigées au paragraphe 32 relève de son jugement professionnel. Par exemple, dans le cas des audits de petites entités, la documentation peut être intégrée dans la documentation de l'auditeur sur la stratégie générale d'audit et le plan d'audit[24]. De même, par exemple, les résultats de l'évaluation des risques peuvent être consignés séparément ou être intégrés à la documentation de l'auditeur sur les procédures d'audit complémentaires[25]. La forme et l'étendue de la documentation dépendent de la nature, de la taille et de la complexité de l'entité et de son contrôle interne, de l'information disponible auprès de l'entité ainsi que des méthodes et des techniques employées au cours de l'audit.

A154. Dans le cas des entités dont les activités et les processus pertinents pour l'information financière ne sont pas compliqués, la documentation peut être simple et relativement succincte. Il n'est pas nécessaire de consigner en dossier tous les aspects de la compréhension de l'entité acquise par l'auditeur et des questions qui s'y rattachent. Les éléments clés de cette compréhension consignés par l'auditeur dans ses dossiers sont ceux sur lesquels il a fondé son évaluation des risques d'anomalies significatives.

A155. L'étendue de la documentation peut également refléter l'expérience et les compétences des membres de l'équipe de mission. Sous réserve que les exigences de la norme ISA 230 soient respectées dans tous les cas, un audit entrepris par une équipe composée de personnes moins expérimentées peut nécessiter une documentation plus détaillée que dans le cas d'une équipe

---

[23] Norme ISA 330, paragraphe 8.

[24] Norme ISA 300, *Planification d'un audit d'états financiers*, paragraphes 7 et 9.

[25] Norme ISA 330, paragraphe 28.

comprenant des personnes expérimentées, afin de faciliter l'acquisition d'une compréhension appropriée de l'entité.

A156. Dans le cas de missions récurrentes, certains éléments de la documentation d'audits antérieurs peuvent être réutilisés, après mise à jour au besoin pour refléter les changements survenus dans les activités ou les processus de l'entité.

Annexe 1

(Réf. : alinéa 4 c), paragraphes 14 à 24 et A77 à A121)

Composantes du contrôle interne

1. La présente annexe donne de plus amples précisions sur les composantes du contrôle interne, décrites à l'alinéa 4 c) et aux paragraphes 14 à 24 et A77 à A121, dans le contexte d'un audit d'états financiers.

Environnement de contrôle

2. L'environnement de contrôle comprend les éléments suivants :

   a) *transmission et respect de valeurs d'éthique et d'intégrité* — l'efficacité des contrôles est tributaire des valeurs d'intégrité et d'éthique des personnes qui les créent, les gèrent et en assurent le suivi. L'intégrité et le comportement éthique sont fonction des normes d'éthique et de comportement de l'entité, ainsi que de la manière dont ces normes sont communiquées et dont on les fait respecter en pratique. Le respect de ces normes dépend notamment des actions menées par la direction pour éliminer ou limiter les motivations ou les tentations pouvant amener le personnel à commettre des actes malhonnêtes, illégaux ou contraires à l'éthique. La transmission des valeurs de l'entité en matière d'intégrité et d'éthique peut comprendre la communication de normes de comportement au personnel par l'intermédiaire d'énoncés de politique et de codes de bonne conduite et par l'exemple;

   b) *importance attachée à la compétence* — la compétence s'entend des connaissances et des aptitudes nécessaires pour accomplir les tâches propres au poste qu'occupe une personne;

   c) *participation des responsables de la gouvernance* — les responsables de la gouvernance influent considérablement sur l'attention que porte l'entité au contrôle. L'importance des responsabilités qui incombent aux responsables de la gouvernance est reconnue dans des codes de pratique, dans des textes légaux et réglementaires ou dans des recommandations élaborées à leur intention. Ces responsabilités s'étendent à la surveillance de la conception et de l'efficacité du fonctionnement des procédures d'alerte éthique, ainsi que du processus d'examen de l'efficacité du contrôle interne de l'entité;

   d) *philosophie et style de gestion de la direction* — la philosophie et le style de gestion de la direction recouvrent un grand nombre d'aspects. Par exemple, l'attitude et les décisions de la direction à l'égard de l'information financière peuvent se manifester par un choix prudent ou audacieux entre plusieurs options comptables possibles ou par le niveau d'attention et de prudence avec lequel les estimations comptables sont établies;

   e) *structure organisationnelle* — l'établissement d'une structure organisationnelle pertinente passe par la prise en considération des postes clés en matière de pouvoirs et de responsabilités et des voies hiérarchiques appropriées. Le caractère adapté de la structure organisationnelle dépend en partie de la taille de l'entité et de la nature de ses activités;

   f) *délégation de pouvoirs et de responsabilités* — la délégation de pouvoirs et de responsabilités peut impliquer la mise en œuvre de politiques concernant les pratiques commerciales appropriées, les connaissances et l'expérience exigées du personnel clé et les ressources fournies pour l'exercice des fonctions attribuées. Elle peut aussi impliquer des

politiques et des communications visant à assurer que tous les membres du personnel comprennent les objectifs de l'entité, sont conscients de la manière dont leurs actions individuelles s'intègrent les unes aux autres et contribuent à la réalisation de ces objectifs, et savent de quoi et devant qui ils sont responsables;

g) *politiques et pratiques en matière de ressources humaines* — les politiques et pratiques en matière de ressources humaines font souvent ressortir des points importants en ce qui concerne l'attention portée au contrôle par l'entité. Ainsi, l'application de normes pour le recrutement des personnes les plus compétentes — qui mettent l'accent sur la formation, l'expérience professionnelle, les réalisations antérieures et la preuve d'un comportement intègre et éthique — témoigne du souci de l'entité de s'attacher un personnel compétent et fiable. Les politiques de formation qui exposent les rôles et les responsabilités susceptibles d'être assumés et prévoient la tenue d'activités de formation structurées illustrent les niveaux de performance et de comportement attendus. Les promotions reposant sur des évaluations périodiques de la performance montrent que l'entité est déterminée à favoriser l'avancement du personnel compétent en lui confiant des niveaux de responsabilité supérieurs.

Processus d'évaluation des risques par l'entité

3. Aux fins de l'information financière, le processus d'évaluation des risques par l'entité englobe, d'une part, la manière dont la direction identifie les risques d'entreprise pertinents par rapport à la préparation des états financiers conformément au référentiel d'information financière applicable, estime l'importance de ces risques, évalue leur probabilité de réalisation, et décide des mesures à prendre pour y répondre et les gérer et, d'autre part, les résultats qui en découlent. Par exemple, le processus d'évaluation des risques par l'entité peut renseigner sur la façon dont l'entité fait face à l'éventualité que des opérations ne soient pas enregistrées, ou sur la façon dont elle identifie et analyse les estimations importantes figurant dans les états financiers.

4. Les risques pertinents susceptibles d'affecter la fiabilité de l'information financière comprennent des événements externes et internes, des opérations ou des circonstances qui peuvent se produire et compromettre la capacité de l'entité de générer, enregistrer, traiter et communiquer des données financières concordant avec les assertions de la direction que comportent les états financiers. La direction peut entreprendre des plans, des programmes ou des actions afin de répondre à des risques spécifiques ou elle peut décider d'assumer un risque pour des raisons de coûts ou pour d'autres considérations. Les risques peuvent naître ou évoluer en raison de circonstances telles que les suivantes :

- *changements dans l'environnement opérationnel* — des changements dans le cadre réglementaire ou dans l'environnement opérationnel peuvent se traduire par de nouvelles pressions concurrentielles et donner lieu à des risques considérablement différents;
- *changement de personnel* — le nouveau personnel peut avoir une vision ou une compréhension différente du contrôle interne;
- *systèmes d'information nouveaux ou mis à niveau* — l'apport de modifications importantes et fréquentes aux systèmes d'information peut modifier les risques liés au contrôle interne;
- *croissance rapide* — une expansion importante et rapide des activités peut mettre les contrôles à rude épreuve et accroître leur risque de défaillance;

- *nouvelles technologies* — l'intégration de nouvelles technologies dans les processus de production ou les systèmes d'information peut modifier les risques liés au contrôle interne;
- *nouveaux modèles opérationnels, nouveaux produits ou nouvelles activités* — la pénétration de secteurs ou la conclusion d'opérations dont l'entité a une expérience limitée peut faire naître de nouveaux risques liés au contrôle interne;
- *restructuration de l'entreprise* — les restructurations peuvent s'accompagner de compressions de personnel et de changements dans la supervision et la séparation des tâches qui sont susceptibles de modifier les risques liés au contrôle interne;
- *expansion à l'étranger* — l'expansion ou l'acquisition d'activités à l'étranger fait naître des risques nouveaux et souvent exceptionnels qui peuvent affecter le contrôle interne, par exemple des risques additionnels ou différents associés aux opérations en devises;
- *nouvelles règles comptables* — l'adoption de nouveaux principes comptables ou l'évolution des principes comptables existants peut modifier les risques associés à l'établissement des états financiers.

Système d'information (y compris les processus opérationnels connexes) pertinent pour l'information financière, et communication

5. Un système d'information est constitué d'une infrastructure (composantes matérielles), de logiciels, de personnes, de procédures et de données. De nombreux systèmes d'information font largement appel aux technologies de l'information.

6. Le système d'information pertinent par rapport aux objectifs de l'information financière, qui comprend le système d'information financière, englobe des méthodes et des supports d'enregistrement qui permettent :

   - d'identifier et d'enregistrer toutes les opérations valides;
   - de décrire en temps opportun les opérations avec suffisamment de détails pour qu'elles puissent être classées adéquatement pour les besoins de l'information financière;
   - de mesurer la valeur des opérations de manière à pouvoir traduire leur véritable valeur monétaire dans les états financiers;
   - de déterminer le moment où les opérations ont eu lieu de façon à pouvoir les comptabiliser dans la bonne période comptable;
   - de présenter correctement les opérations et les informations y afférentes dans les états financiers.

7. La qualité de l'information générée par le système se répercute sur la capacité de la direction de prendre des décisions appropriées concernant la gestion et le contrôle des activités de l'entité et de préparer des rapports financiers fiables.

8. La communication, qui implique notamment de faire comprendre les rôles et les responsabilités de chacun en ce qui concerne le contrôle interne sur l'information financière peut prendre la forme de manuels de procédures, de manuels de comptabilité et d'information financière, et de

mémorandums de la direction. La communication peut aussi se faire électroniquement ou verbalement, et passer par l'exemplarité des actions de la direction.

Activités de contrôle

9. En général, les activités de contrôle qui peuvent être pertinentes pour l'audit se présentent sous la forme de politiques et de procédures portant sur les éléments suivants :

- *évaluations des performances* — ces activités de contrôle comprennent les évaluations et les analyses des performances réelles par rapport aux budgets, aux prévisions et aux performances des périodes antérieures. Elles consistent également à établir des relations entre différents ensembles de données (opérationnelles ou financières), à analyser ces relations et à mettre en œuvre des mesures d'investigation et des mesures correctives, à comparer des données d'origine interne avec des informations d'origine externe et à évaluer les performances par fonction et par activité;

- *traitement de l'information* — les deux grands groupes d'activités de contrôle sur les systèmes d'information sont les contrôles des applications, qui portent sur les traitements effectués au moyen d'applications individuelles, et les contrôles généraux informatiques, qui sont des politiques et procédures qui concernent de nombreuses applications et favorisent l'efficacité des contrôles des applications en contribuant à assurer le bon fonctionnement continu des systèmes d'information. Voici des exemples de contrôles des applications : vérification de l'exactitude arithmétique des enregistrements, mise à jour et revue des comptes et des balances, contrôles automatisés tels que les contrôles de validité des données d'entrée et les contrôles de séquence numérique, et suivi manuel des relevés des écarts. Voici des exemples de contrôles généraux informatiques : contrôles sur les modifications des programmes, contrôles d'accès aux programmes et aux données, contrôles sur l'installation de nouvelles versions de logiciels d'application prêts à l'emploi, contrôles sur les logiciels de base qui limitent l'accès aux utilitaires pouvant servir à modifier les données ou documents financiers sans laisser de piste d'audit ou qui surveillent leur utilisation;

- *contrôles physiques* — ces contrôles englobent :

  - la sécurité physique des actifs, notamment le recours à des mesures de sauvegarde adéquates telles que des installations à accès contrôlé pour protéger les actifs et les documents comptables;

  - le contrôle de l'accès aux programmes informatiques et aux fichiers de données;

  - des comptages périodiques et un rapprochement de ces derniers avec les montants figurant dans les états de contrôle (par exemple, comparaison des résultats du comptage de la caisse, des titres de placement et des stocks avec les livres comptables).

  La mesure dans laquelle les contrôles physiques visant à prévenir les vols d'actifs sont pertinents pour l'établissement d'états financiers fiables, et donc pour l'audit, dépend des circonstances, notamment de l'importance du risque de détournement associé aux actifs;

- *séparation des tâches* — l'attribution à des personnes différentes des responsabilités relatives à l'autorisation des opérations, à l'enregistrement des opérations et à la garde des

actifs vise à réduire les possibilités qu'une même personne puisse commettre et dissimuler des erreurs ou des fraudes dans le cadre normal de ses fonctions.

10. Certaines activités de contrôle peuvent dépendre de l'existence d'une politique appropriée de prise de décision à l'échelon supérieur, établie par la direction ou les responsables de la gouvernance. Ainsi, certaines autorisations peuvent être déléguées dans le cadre de lignes directrices définies, par exemple des critères d'investissement établis par les responsables de la gouvernance; par contre, les opérations inhabituelles telles que les acquisitions et les désinvestissements importants peuvent nécessiter l'approbation spécifique d'un niveau hiérarchique supérieur, et même, dans certains cas, l'approbation des actionnaires.

Suivi des contrôles

11. Une des responsabilités importantes de la direction est de mettre en place et de maintenir un contrôle interne permanent. Le suivi des contrôles par la direction consiste notamment à déterminer s'ils fonctionnent comme prévu et s'ils sont modifiés selon les besoins pour répondre à de nouvelles conditions. Le suivi des contrôles peut comporter des activités telles que l'examen par la direction des rapprochements bancaires pour s'assurer qu'ils sont établis en temps opportun, l'évaluation par les auditeurs internes du respect par le personnel commercial de la politique de l'entité concernant les termes et conditions des contrats de vente, et le suivi par le service juridique du respect de la politique de l'entité en matière d'éthique ou de pratiques commerciales. Le suivi des contrôles a aussi pour but d'assurer que les contrôles continuent de fonctionner efficacement au fil du temps. Par exemple, si la périodicité et l'exactitude des rapprochements bancaires ne font pas l'objet de suivi, il est probable que le personnel cessera de les préparer.

12. Les auditeurs internes ou le personnel exerçant des fonctions similaires peuvent participer au suivi des contrôles de l'entité en procédant à leurs propres évaluations. En général, ils fournissent régulièrement des informations sur le fonctionnement du contrôle interne, et portent une attention considérable à l'évaluation de l'efficacité du contrôle interne. Ils communiquent des informations sur les points forts et les déficiences du contrôle interne et formulent des recommandations en vue de l'amélioration du contrôle interne.

13. Les activités de suivi peuvent comprendre l'utilisation d'informations communiquées par des tiers, qui peuvent révéler l'existence de problèmes ou faire ressortir des aspects à améliorer. Les clients corroborent implicitement les données de facturation en réglant leurs factures ou en les contestant. Par ailleurs, les autorités de réglementation peuvent communiquer avec l'entité au sujet de questions qui influent sur le fonctionnement du contrôle interne, par exemple les communications concernant les examens effectués par les organismes de réglementation du secteur bancaire. La direction peut aussi, dans le cadre de ses activités de suivi, tenir compte des communications des auditeurs externes au sujet du contrôle interne.

Annexe 2

(Réf. : par. A41 et A133)

Circonstances et événements qui peuvent indiquer l'existence de risques d'anomalies significatives

La présente annexe donne des exemples de circonstances et d'événements qui pourraient indiquer l'existence de risques d'anomalies significatives dans les états financiers. Les exemples suivants couvrent un large éventail de circonstances et d'événements, mais ne sont pas tous pertinents pour toutes les missions d'audit, et la liste des exemples n'est pas nécessairement exhaustive :

- activités dans des régions économiquement instables (par exemple, pays dont la monnaie a subi une dévaluation importante ou dont l'économie est fortement inflationniste);
- activités exposées à des marchés volatils (par exemple, marchés à terme);
- activités faisant l'objet d'une réglementation poussée et très complexe;
- problèmes de continuité de l'exploitation et de liquidité, y compris la perte de clients importants;
- contraction du capital et du crédit;
- changements dans le secteur d'activité de l'entité;
- changements dans la chaîne d'approvisionnement;
- développement ou offre de nouveaux produits ou services, ou orientation vers de nouvelles branches d'activité;
- expansion vers de nouveaux lieux d'implantation;
- changements au sein de l'entité tels que d'importantes acquisitions ou restructurations ou d'autres événements inhabituels;
- vente probable d'entités ou de branches d'activité;
- existence d'alliances et de coentreprises complexes;
- recours à des opérations de financement hors bilan, à des entités ad hoc ou à d'autres mécanismes complexes de financement;
- opérations importantes avec des parties liées;
- manque de personnel possédant les compétences appropriées en comptabilité et en information financière;
- changements dans le personnel clé, y compris le départ de dirigeants importants;
- déficiences du contrôle interne, notamment celles que la direction n'a pas cherché à résoudre;

- motifs de la direction et des employés pour présenter des informations financières mensongères;
- manque de cohérence entre la stratégie informatique de l'entité et ses stratégies opérationnelles;
- changements dans l'environnement informatique;
- installation de nouveaux systèmes informatiques importants liés à l'information financière;
- enquêtes sur les activités ou les résultats financiers de l'entité par les autorités de réglementation ou des organismes publics;
- anomalies et erreurs dans le passé ou volume important d'ajustements en fin de période;
- volume important d'opérations non courantes ou non systématiques, notamment des opérations intra-groupe et des opérations générant d'importants montants de produits en fin de période;
- opérations enregistrées en fonction des intentions de la direction (par exemple, refinancement de la dette, actifs destinés à la vente et classement des titres négociables);
- application de nouvelles règles comptables;
- évaluations comptables faisant appel à des processus complexes;
- événements ou opérations pour lesquels il existe une incertitude d'évaluation, y compris les estimations comptables, et les informations connexes;
- omission d'informations importantes dans les informations à fournir, ou fait de les obscurcir;
- procès en cours et passifs éventuels (par exemple, garanties après-vente, cautionnements financiers et coûts de dépollution).

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT 320

CARACTÈRE SIGNIFICATIF DANS LA PLANIFICATION ET LA RÉALISATION D'UN AUDIT

(En vigueur pour les audits d'états financiers des périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009.)

SOMMAIRE

Paragraphe

Introduction

Champ d'application de la présente norme ISA 1

Caractère significatif dans le contexte d'un audit 2-6

Date d'entrée en vigueur 7

Objectif 8

Définition 9

Exigences

Détermination d'un seuil de signification et du seuil de signification pour les travaux lors de la planification de l'audit 10-11

Révision des seuils à mesure que progresse l'audit 12-13

Documentation 14

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Caractère significatif et risque d'audit A1

Caractère significatif dans le contexte d'un audit A2

Détermination d'un seuil de signification et du seuil de signification pour les travaux lors de la planification de l'audit A3-A13

Révision des seuils à mesure que progresse l'audit A14

La Norme internationale d'audit (ISA) 320, *Caractère significatif dans la planification et la réalisation d'un audit*, 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 d'appliquer le concept de caractère significatif dans la planification et la réalisation d'un audit d'états financiers. La norme ISA 450[1] traite de la façon d'appliquer le concept de caractère significatif pour évaluer l'incidence des anomalies détectées sur l'audit et l'incidence des anomalies non corrigées, le cas échéant, sur les états financiers.

Caractère significatif dans le contexte d'un audit

2. Les référentiels d'information financière traitent souvent du concept de caractère significatif (ou principe d'importance relative) dans le contexte de la préparation et de la présentation des états financiers. Bien qu'ils puissent expliquer le concept en des termes différents, les référentiels d'information financière précisent généralement :

   - que les anomalies, y compris les omissions, sont considérées comme significatives lorsqu'il est raisonnable de s'attendre à ce que, individuellement ou collectivement, elles puissent influencer les décisions économiques que les utilisateurs des états financiers prennent en se fondant sur ceux-ci ;

   - que les jugements portant sur le caractère significatif sont fonction des circonstances, et sont influencés par l'ordre de grandeur ou la nature d'une anomalie ou par une combinaison de ces deux facteurs ;

   - que les jugements quant aux questions qui sont significatives pour les utilisateurs des états financiers reposent sur la prise en considération des besoins d'information financière communs à l'ensemble des utilisateurs en tant que groupe[2]. Il est fait abstraction de l'incidence possible des anomalies pour des utilisateurs particuliers, dont les besoins peuvent varier considérablement.

3. Lorsque le référentiel d'information financière applicable fournit de telles explications, l'auditeur dispose d'un cadre de référence pour déterminer un seuil de signification aux fins de l'audit. Lorsque le référentiel d'information financière applicable ne traite pas du concept de caractère significatif, les caractéristiques mentionnées au paragraphe 2 servent de cadre de référence à l'auditeur.

4. La détermination d'un seuil de signification relève du jugement professionnel de l'auditeur et est influencée par la perception de ce dernier quant aux besoins d'information financière des utilisateurs des états financiers. Dans ce contexte, l'auditeur peut raisonnablement présumer que les utilisateurs :

---

[1] Norme ISA 450, *Évaluation des anomalies détectées au cours de l'audit*.

[2] Par exemple, le *Cadre de préparation et de présentation des états financiers* publié par l'International Accounting Standards Board en avril 2001 précise que, dans le cas d'une entité à but lucratif, comme les investisseurs sont les apporteurs de capitaux à risque de l'entité, la fourniture d'états financiers qui répondent à leurs besoins répondra également à la plupart des besoins des autres utilisateurs susceptibles d'être satisfaits par 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.

5. L'auditeur applique le concept de caractère significatif aux fins tant de la planification que de la réalisation de l'audit, aux fins de l'évaluation de l'incidence des anomalies détectées sur l'audit et de l'incidence des anomalies non corrigées, le cas échéant, sur les états financiers, et aux fins de la formation de l'opinion qu'il exprime dans son rapport. (Réf. : par. A1)

6. Lors de la planification de l'audit, l'auditeur porte des jugements quant aux anomalies qui seront considérées comme significatives. Ces jugements lui servent de fondement pour :

a) déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'évaluation des risques ;

b) identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives ;

c) déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires.

Un seuil de signification déterminé lors de la planification de l'audit ne constitue pas nécessairement un montant en deçà duquel les anomalies non corrigées seront toujours considérées comme non significatives, individuellement ou collectivement. Les circonstances entourant certaines anomalies peuvent amener l'auditeur à les considérer comme significatives même s'il s'agit de montants inférieurs au seuil de signification. Il n'est pas faisable en pratique de concevoir des procédures d'audit pour détecter toutes les anomalies qui pourraient être significatives uniquement en raison de leur nature. Il est néanmoins pertinent de prendre en considération la nature des anomalies potentielles dans les informations fournies pour concevoir des procédures d'audit visant à répondre aux risques d'anomalies significatives[3]. En outre, lorsque l'auditeur évalue l'incidence de l'ensemble des anomalies non corrigées sur les états financiers, il tient compte non seulement de l'ordre de grandeur de ces anomalies, mais également de leur nature, ainsi que des circonstances particulières dans lesquelles elles se sont produites[4]. (Réf. : par. A2)

Date d'entrée en vigueur

7. La présente norme ISA s'applique aux audits d'états financiers des périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009.

Objectif

[3] 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*, paragraphes A134 et A135.

[4] Norme ISA 450, paragraphe A21.

8. L'objectif de l'auditeur est d'appliquer de manière appropriée le concept de caractère significatif lors de la planification et de la réalisation de l'audit.

Définition

9. Dans les normes ISA, on entend par « seuil de signification pour les travaux » le ou les montants que l'auditeur établit en deçà du seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble, afin de ramener à un niveau suffisamment faible la probabilité que le total des anomalies non corrigées et non détectées excède le seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble. Le cas échéant, « seuil de signification pour les travaux » désigne aussi le ou les montants que l'auditeur établit en deçà du ou des seuils de signification pour certaines catégories d'opérations, certains soldes de comptes ou certaines informations à fournir.

Exigences

Détermination d'un seuil de signification et du seuil de signification pour les travaux lors de la planification de l'audit

10. Lorsqu'il établit sa stratégie générale d'audit, l'auditeur doit déterminer un seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble. Si, dans les circonstances propres à l'entité, il existe certaines catégories d'opérations, certains soldes de comptes ou certaines informations à fournir pour lesquels des anomalies dont les montants sont inférieurs au seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble seraient raisonnablement susceptibles d'influencer les décisions économiques que les utilisateurs des états financiers prennent en se fondant sur ceux-ci, l'auditeur doit aussi déterminer le ou les seuils de signification à appliquer à ces catégories d'opérations, soldes de comptes ou informations à fournir. (Réf. : par. A3 à A12)

11. L'auditeur doit déterminer un seuil de signification pour les travaux afin d'évaluer les risques d'anomalies significatives et de déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires. (Réf. : par. A13)

Révision des seuils à mesure que progresse l'audit

12. L'auditeur doit modifier le seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble (et, le cas échéant, le ou les seuils de signification pour certaines catégories d'opérations, certains soldes de comptes ou certaines informations à fournir) si, au cours de l'audit, il prend connaissance d'informations qui l'auraient amené à déterminer initialement un ou des seuils de signification différents. (Réf. : par. A14)

13. Si l'auditeur conclut qu'il convient de revoir à la baisse le seuil de signification déterminé initialement pour les états financiers pris dans leur ensemble (et, le cas échéant, le ou les seuils de signification pour certaines catégories d'opérations, certains soldes de comptes ou certaines informations à fournir), il doit déterminer s'il est nécessaire de revoir le seuil de signification pour les travaux et si la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires sont toujours appropriés.

Documentation

14. L'auditeur doit consigner dans la documentation de l'audit les montants suivants ainsi que les facteurs pris en considération pour les déterminer[5] :

a) le seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble (voir le paragraphe 10) ;

b) le seuil de signification pour certaines catégories d'opérations, certains soldes de comptes et certaines informations à fournir, le cas échéant (voir le paragraphe 10) ;

c) le seuil de signification pour les travaux (voir le paragraphe 11) ;

d) toute révision au cours de l'audit des seuils mentionnés en a), b) et c) (voir les paragraphes 12 et 13).

***

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Caractère significatif et risque d'audit (Réf. : par. 5)

A1. L'auditeur qui réalise un audit d'états financiers a pour objectifs généraux : d'obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives, que celles-ci résultent soit de fraudes ou d'erreurs, et, en conséquence, de pouvoir exprimer une opinion indiquant si les états financiers ont été préparés, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel d'information financière applicable ; de délivrer un rapport sur les états financiers, et de procéder aux communications exigées par les normes ISA, en fonction de ses constatations[6]. L'auditeur obtient cette assurance raisonnable en recueillant des éléments probants suffisants et appropriés pour ramener le risque d'audit à un niveau suffisamment faible[7]. Le risque d'audit s'entend du risque que l'auditeur exprime une opinion inappropriée sur des états financiers comportant des anomalies significatives. Il est fonction des risques d'anomalies significatives et du risque de non-détection[8]. Le caractère significatif et le risque d'audit sont pris en considération tout au long de l'audit, en particulier :

a) lors de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives[9] ;

b) lors de la détermination de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures d'audit complémentaires[10] ;

c) lors de l'évaluation de l'incidence des anomalies non corrigées, le cas échéant, sur les états financiers[11] et de la formation de l'opinion que l'auditeur exprime dans son rapport[12].

Caractère significatif dans le contexte d'un audit (Réf. : par. 6)

---

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

6 Norme ISA 200, *Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et réalisation d'un audit conforme aux Normes internationales d'audit*, paragraphe 11.

7 Norme ISA 200, paragraphe 17.

8 Norme ISA 200, alinéa 13 c).

9 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*.

10 Norme ISA 330, *Réponses de l'auditeur à l'évaluation des risques*.

11 Norme ISA 450.

12 Norme ISA 700 (révisée), *Opinion et rapport sur des états financiers*.

A2. L'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives[13] nécessitent l'exercice du jugement professionnel aux fins de l'identification des catégories d'opérations, des soldes de comptes et des informations à fournir, y compris les informations qualitatives, concernant lesquels les anomalies pourraient être significatives (en général, les anomalies sont considérées comme significatives s'il est raisonnable de s'attendre à ce qu'elles puissent influencer les décisions économiques que les utilisateurs des états financiers prennent en se fondant sur les états financiers pris dans leur ensemble). Pour déterminer si les anomalies dans les informations qualitatives pourraient être significatives, l'auditeur peut relever des facteurs pertinents tels que :

- la situation de l'entité au cours de la période (par exemple, l'entité peut avoir été partie à un important regroupement d'entreprises au cours de la période);
- le référentiel d'information financière applicable, y compris les modifications qui y sont apportées (par exemple, une nouvelle norme d'information financière peut exiger de nouvelles informations qualitatives qui sont importantes pour l'entité);
- les informations qualitatives qui sont importantes pour les utilisateurs des états financiers en raison de la nature de l'entité (par exemple, les informations relatives au risque de liquidité peuvent être importantes pour les utilisateurs des états financiers d'une institution financière).

Détermination d'un seuil de signification et du seuil de signification pour les travaux lors de la planification de l'audit

Considérations propres aux entités du secteur public (Réf. : par. 10)

A3. Le législateur et les autorités de réglementation sont souvent les principaux utilisateurs des états financiers des entités du secteur public. Par ailleurs, ces états financiers peuvent être utilisés pour prendre des décisions autres que de nature économique. Par conséquent, la détermination du seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble (et, le cas échéant, du ou des seuils de signification pour certaines catégories d'opérations, certains soldes de comptes et certaines informations à fournir) aux fins de l'audit des états financiers d'une entité du secteur public est influencée par les textes légaux et réglementaires ou d'autres textes émanant d'une autorité, ainsi que par les besoins d'information financière du législateur et du public sur les programmes du secteur public.

Utilisation d'éléments de référence aux fins de la détermination du seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble (Réf. : par. 10)

A4. La détermination d'un seuil de signification nécessite l'exercice du jugement professionnel. Dans le cas du seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble, cette détermination consiste souvent, en un premier temps, à appliquer un pourcentage à un élément de référence choisi. Parmi les facteurs pouvant avoir une incidence sur le choix d'un élément de référence approprié, on trouve les suivants :

- les éléments des états financiers (par exemple les actifs, les passifs, les capitaux propres, les produits, les charges) ;

[13] Le paragraphe 25 de la norme ISA 315 (révisée) exige de l'auditeur qu'il identifie et évalue les risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers et au niveau des assertions.

- l'existence ou non de postes sur lesquels les utilisateurs des états financiers de l'entité ont tendance à fixer leur attention (par exemple, pour l'évaluation de la performance financière, les utilisateurs peuvent avoir tendance à se concentrer sur le bénéfice, les produits ou l'actif net) ;
- la nature de l'entité, sa position dans son cycle de vie, ainsi que le secteur et l'environnement économique dans lesquels elle exerce ses activités ;
- la structure du capital et les modes de financement de l'entité (par exemple, si l'entité se finance uniquement par emprunt plutôt que par capitaux propres, il se peut que les utilisateurs accordent plus d'importance aux actifs et aux droits sur ces actifs qu'aux bénéfices de l'entité) ;
- la volatilité relative de l'élément de référence.

A5. Parmi les exemples d'éléments de référence pouvant être appropriés, selon les circonstances propres à l'entité, figurent les divers résultats communiqués tels que le bénéfice avant impôts, le total des produits, la marge brute et le total des charges, le total des capitaux propres ou la valeur de l'actif net. Le bénéfice avant impôts tiré des activités poursuivies est souvent utilisé dans le cas des entités à but lucratif. Lorsque ce bénéfice est volatil, d'autres éléments de référence peuvent convenir davantage, par exemple la marge brute ou le total des produits.

A6. En ce qui concerne l'élément de référence choisi, les données financières pertinentes comprennent normalement les résultats financiers et les situations financières des périodes antérieures, les résultats financiers et la situation financière pour la partie écoulée de la période en cours ainsi que les budgets ou les prévisions pour la période considérée, ajustés pour tenir compte des changements importants dans la situation de l'entité (par exemple, une acquisition d'entreprise importante) ainsi que des changements pertinents dans les conditions du secteur ou de l'environnement économique dans lequel l'entité exerce ses activités. Par exemple, si l'auditeur commence par déterminer le seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble par application d'un pourcentage au bénéfice avant impôts tiré des activités poursuivies, mais que des circonstances particulières donnent lieu à une diminution ou à une augmentation exceptionnelle de ce bénéfice, l'auditeur peut être amené à conclure qu'il serait préférable de déterminer le seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble à partir du bénéfice normalisé avant impôts tiré des activités poursuivies, établi en fonction des résultats des périodes antérieures.

A7. Le seuil de signification est déterminé par rapport aux états financiers sur lesquels porte le rapport de l'auditeur. Lorsque les états financiers couvrent une période d'une durée supérieure ou inférieure à douze mois, ce qui est possible dans le cas d'une nouvelle entité ou d'un changement de date de clôture, le seuil de signification est déterminé par rapport aux états financiers établis pour cette période d'une durée différente de douze mois.

A8. La détermination du pourcentage à appliquer à l'élément de référence choisi nécessite l'exercice du jugement professionnel. Ce pourcentage est en rapport avec l'élément de référence choisi. Ainsi, le pourcentage appliqué au bénéfice avant impôts tiré des activités poursuivies sera normalement supérieur à celui appliqué au total des produits. Par exemple, l'auditeur peut considérer que 5 % du bénéfice avant impôts tiré des activités poursuivies est approprié pour une entité à but lucratif dans un secteur de fabrication, mais que 1 % du total des produits ou du total

des charges est approprié dans le cas d'une entité sans but lucratif. Toutefois, selon les circonstances, des pourcentages supérieurs ou inférieurs peuvent lui paraître appropriés.

Considérations propres aux petites entités

A9. Lorsque le bénéfice avant impôts tiré des activités poursuivies est systématiquement négligeable, comme cela peut arriver dans le cas d'une entreprise dont le propriétaire-dirigeant touche une part considérable du bénéfice avant impôts sous forme de rémunération, un élément de référence tel que le bénéfice avant rémunération et impôts peut s'avérer plus pertinent.

Considérations propres aux entités du secteur public

A10. Pour l'audit d'une entité du secteur public, le coût total ou le coût net (charges moins produits ou dépenses moins recettes) peuvent être des éléments de référence appropriés pour les activités liées aux programmes. Lorsqu'une entité du secteur public a la garde de biens publics, ces biens peuvent constituer un élément de référence approprié.

Seuil de signification pour certaines catégories d'opérations, certains soldes de comptes ou certaines informations à fournir (Réf. : par. 10)

A11. Voici des facteurs pouvant indiquer qu'il existe certaines catégories d'opérations, certains soldes de comptes ou certaines informations à fournir pour lesquels des anomalies dont les montants sont inférieurs au seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble seraient raisonnablement susceptibles d'influencer les décisions économiques que les utilisateurs des états financiers prennent en se fondant sur ceux-ci :

- la possibilité que des textes légaux ou réglementaires ou que le référentiel d'information financière applicable influent sur les attentes des utilisateurs concernant l'évaluation de certains éléments ou les informations à fournir à leur sujet (par exemple, les opérations avec des parties liées, la rémunération de la direction et des responsables de la gouvernance, et les analyses de sensibilité concernant les estimations comptables en juste valeur qui présentent un degré élevé d'incertitude d'estimation) ;
- les informations qui sont cruciales dans le secteur d'activité de l'entité (par exemple, les coûts de recherche et de développement dans le cas d'une société pharmaceutique) ;
- la possibilité que l'attention soit polarisée sur un aspect particulier des activités de l'entité présenté séparément dans les états financiers (par exemple, les informations sectorielles ou relatives à un regroupement d'entreprises important).

A12. Pour apprécier si, dans les circonstances propres à l'entité, il existe des catégories d'opérations, soldes de comptes ou informations à fournir de la sorte, l'auditeur peut juger utile d'acquérir une compréhension des vues et des attentes des responsables de la gouvernance et de la direction.

Seuil de signification pour les travaux (Réf. : par. 11)

A13. Planifier l'audit à seule fin de détecter les anomalies individuellement significatives, c'est perdre de vue que, cumulées, les anomalies individuellement non significatives peuvent aboutir à une anomalie significative dans les états financiers et ne laisser aucune marge pour d'éventuelles anomalies non détectées. Un seuil de signification pour les travaux (qui, tel qu'il est défini, peut consister en un ou plusieurs montants) est établi de manière à ramener à un niveau

suffisamment faible la probabilité que le total des anomalies non corrigées et non détectées dans les états financiers excède le seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble. De même, un seuil de signification pour les travaux est établi par rapport au seuil de signification retenu, le cas échéant, pour une certaine catégorie d'opérations, un certain solde de compte ou une certaine information à fournir, de manière à ramener à un niveau suffisamment faible la probabilité que le total des anomalies non corrigées et non détectées dans la catégorie d'opérations, le solde de compte ou l'information en question excède le seuil de signification retenu pour cette catégorie d'opérations, ce solde de compte ou cette information. La détermination du seuil de signification pour les travaux n'est pas un simple calcul mécanique ; elle nécessite l'exercice du jugement professionnel. Elle est influencée par la compréhension de l'entité qu'a l'auditeur — et qu'il actualise lors de la mise en œuvre des procédures d'évaluation des risques — ainsi que par la nature et l'étendue des anomalies relevées lors des audits antérieurs et, en conséquence, par les attentes de l'auditeur en ce qui concerne les anomalies pour la période considérée.

Révision des seuils à mesure que progresse l'audit (Réf. : par. 12)

A14. Il peut être nécessaire de modifier le seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble (et, le cas échéant, le ou les seuils de signification pour certaines catégories d'opérations, certains soldes de comptes ou certaines informations à fournir) en raison d'un changement de circonstances au cours de l'audit (par exemple, si l'entité a décidé de se départir d'une bonne part de ses activités), de nouvelles informations, ou d'une nouvelle compréhension de l'entité et de ses activités acquise par l'auditeur à la suite de la mise en œuvre des procédures d'audit complémentaires. Par exemple, s'il apparaît, au cours de l'audit, que les résultats financiers réels seront probablement très différents des résultats financiers attendus qui ont servi à déterminer le seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble, l'auditeur modifie ce seuil de signification.

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT 330

RÉPONSES DE L'AUDITEUR À L'ÉVALUATION DES RISQUES

(En vigueur pour les audits d'états financiers des périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009.)

SOMMAIRE

Paragraphe

Introduction

Champ d'application de la présente norme ISA 1

Date d'entrée en vigueur 2

Objectif 3

Définitions 4

Exigences

Réponses globales 5

Procédures d'audit en réponse à l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions 6-23

Caractère adéquat de la présentation et des informations fournies 24

Évaluation du caractère suffisant et approprié des éléments probants obtenus 25-27

Documentation 28-30

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Réponses globales A1-A3

Procédures d'audit en réponse à l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions A4-A58

Caractère adéquat de la présentation et des informations fournies A59

Évaluation du caractère suffisant et approprié des éléments probants obtenus A60-A62

Documentation A63

La Norme internationale d'audit (ISA) 330, *Réponses de l'auditeur à l'évaluation des risques*, 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 concevoir et de mettre en œuvre des réponses à l'évaluation des risques d'anomalies significatives qu'il a effectuée conformément à la norme ISA 315 (révisée)[1] dans le cadre d'un audit d'états financiers.

Date d'entrée en vigueur

2. La présente norme ISA s'applique aux audits d'états financiers des périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009.

Objectif

3. L'objectif de l'auditeur est de concevoir et de mettre en œuvre des réponses adaptées à l'évaluation des risques d'anomalies significatives afin d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur ces risques.

Définitions

4. Dans les normes ISA, on entend par :

   a) « procédure de corroboration », une procédure d'audit conçue pour détecter des anomalies significatives au niveau des assertions. Les procédures de corroboration comprennent :

      i) des tests de détail (relatifs à une catégorie d'opérations, à un solde de compte ou à une information à fournir),

      ii) des procédures analytiques de corroboration ;

   b) « test des contrôles », une procédure d'audit conçue pour évaluer l'efficacité du fonctionnement des contrôles visant à prévenir, ou à détecter et corriger, les anomalies significatives au niveau des assertions.

Exigences

Réponses globales

5. L'auditeur doit concevoir et mettre en œuvre des réponses globales adaptées à son évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers. (Réf. : par. A1 à A3)

Procédures d'audit en réponse à l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions

6. L'auditeur doit concevoir et mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires dont la nature, le calendrier et l'étendue sont fonction de son évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions. (Réf. : par. A4 à A8)

7. Pour concevoir les procédures d'audit complémentaires à mettre en œuvre, l'auditeur doit :

   a) tenir compte des raisons qui sous-tendent l'évaluation du risque d'anomalies significatives au niveau des assertions pour chaque catégorie d'opérations, chaque solde de compte et chaque information à fournir, y compris :

---

[1] 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*.

i) la probabilité d'anomalies significatives compte tenu des caractéristiques particulières de la catégorie d'opérations, du solde de compte ou de l'information à fournir (c'est-à-dire le risque inhérent),

ii) la prise en compte ou non, dans l'évaluation du risque, des contrôles pertinents (c'est-à-dire le risque lié au contrôle), leur prise en compte exigeant l'obtention par l'auditeur d'éléments probants lui permettant de déterminer si les contrôles fonctionnent efficacement (lorsqu'il a l'intention de s'appuyer sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles pour déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures de corroboration) ; (Réf. : par. A9 à A18)

b) obtenir des éléments probants d'autant plus convaincants que, selon son évaluation, le risque est considéré comme élevé. (Réf. : par. A19)

Test des contrôles

8. L'auditeur doit concevoir et mettre en œuvre des tests sur les contrôles pertinents de manière à obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur l'efficacité de leur fonctionnement dans l'un ou l'autre des cas suivants :

a) son évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions repose sur l'attente d'un fonctionnement efficace des contrôles (c'est-à-dire qu'il a l'intention de s'appuyer sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles pour déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures de corroboration) ;

b) les procédures de corroboration ne peuvent fournir à elles seules des éléments probants suffisants et appropriés au niveau des assertions. (Réf. : par. A20 à A24)

9. Lors de la conception et de la mise en œuvre des tests des contrôles, l'auditeur doit obtenir des éléments probants d'autant plus convaincants qu'il s'appuie sur l'efficacité des contrôles. (Réf. : par. A25)

Nature et étendue des tests des contrôles

10. Lors de la conception et de la mise en œuvre des tests des contrôles, l'auditeur doit :

a) mettre en œuvre d'autres procédures d'audit en association avec des demandes d'informations afin d'obtenir des éléments probants attestant l'efficacité du fonctionnement des contrôles, et notamment :

i) la façon dont les contrôles ont été appliqués à des moments pertinents pendant la période auditée,

ii) s'ils ont été appliqués systématiquement,

iii) par qui ou par quels moyens ils ont été appliqués ; (Réf. : par. A26 à A29)

b) déterminer si les contrôles à tester dépendent d'autres contrôles (contrôles indirects) et, dans l'affirmative, s'il est nécessaire de réunir des éléments probants attestant l'efficacité du fonctionnement de ces contrôles indirects. (Réf. : par. A30 et A31)

Calendrier des tests des contrôles

11. L'auditeur doit tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles pour le moment précis ou pour l'ensemble de la période où il a l'intention de s'appuyer sur ces contrôles, sous réserve des

dispositions des paragraphes 12 et 15 ci-dessous, afin de disposer d'une base appropriée pour justifier son intention de s'appuyer sur les contrôles. (Réf. : par. A32)

Utilisation d'éléments probants recueillis au cours d'une période intermédiaire

12. Si l'auditeur obtient des éléments probants quant à l'efficacité du fonctionnement des contrôles au cours d'une période intermédiaire, il doit :

    a) obtenir des éléments probants concernant tout changement important survenu dans ces contrôles après la période intermédiaire ;

    b) déterminer les éléments probants additionnels à obtenir pour la période restant à couvrir jusqu'à la fin de l'exercice. (Réf. : par. A33 et A34)

Utilisation d'éléments probants recueillis au cours des audits précédents

13. Pour déterminer s'il est approprié d'utiliser des éléments probants sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles obtenus lors des audits précédents et, lorsque c'est le cas, pour déterminer le délai maximal pouvant s'écouler avant de procéder à un nouveau test sur un contrôle, l'auditeur doit tenir compte des éléments suivants :

    a) l'efficacité des autres éléments du contrôle interne, notamment l'environnement de contrôle, le suivi des contrôles par l'entité et le processus d'évaluation des risques par l'entité ;

    b) les risques découlant des caractéristiques du contrôle considéré, notamment selon qu'il est manuel ou automatisé ;

    c) l'efficacité des contrôles généraux sur les systèmes informatiques ;

    d) l'efficacité du contrôle considéré et son application par l'entité, y compris la nature et l'étendue des écarts constatés dans l'application du contrôle lors des audits précédents, ainsi que les changements de personnel ayant une incidence importante sur l'application du contrôle ;

    e) l'existence ou non d'un risque en raison de l'absence de changement dans le contrôle considéré alors que les circonstances ont changé ;

    f) les risques d'anomalies significatives et l'étendue de la confiance placée dans le contrôle considéré. (Réf. : par. A35)

14. Lorsque l'auditeur a l'intention d'utiliser des éléments probants obtenus lors d'un audit précédent et concernant l'efficacité du fonctionnement de certains contrôles, il doit établir si ces éléments probants sont toujours pertinents en recueillant des éléments probants attestant si des changements importants sont survenus ou non dans ces contrôles depuis l'audit précédent. Il obtient ces éléments probants au moyen de demandes d'informations en association avec des observations physiques ou des inspections, afin de confirmer sa compréhension de ces contrôles, et :

    a) lorsque les éléments probants obtenus lors de l'audit précédent ont perdu de leur pertinence sous l'effet des changements survenus, l'auditeur doit tester les contrôles dans le cadre de l'audit en cours ; (Réf. : par. A36)

    b) lorsqu'aucun changement n'est survenu, l'auditeur doit tester les contrôles au moins une fois tous les trois audits, mais doit tester une partie des contrôles lors de chaque audit afin d'éviter que tous les contrôles sur lesquels il a l'intention de s'appuyer soient testés au cours

d'un même audit et qu'il s'écoule ensuite deux audits sans aucun test des contrôles. (Réf. : par. A37 à A39)

Contrôles relatifs à des risques importants

15. Si l'auditeur a l'intention de s'appuyer sur des contrôles relatifs à un risque qu'il a jugé important, il doit tester ces contrôles dans la période sur laquelle porte sa mission.

Évaluation de l'efficacité du fonctionnement des contrôles

16. Lorsque l'auditeur évalue l'efficacité du fonctionnement des contrôles pertinents, il doit apprécier si les anomalies que les procédures de corroboration ont permis de détecter indiquent que les contrôles ne fonctionnent pas efficacement. Le fait que les procédures de corroboration n'aient permis de détecter aucune anomalie ne constitue toutefois pas un élément probant quant à l'efficacité des contrôles liés à l'assertion testée. (Réf. : par. A40)

17. Si des écarts dans l'application des contrôles sur lesquels l'auditeur a l'intention de s'appuyer sont détectés, il doit procéder à des demandes d'informations précises afin de comprendre la situation et ses conséquences potentielles, et il doit déterminer : (Réf. : par. A41)

    a) si les tests des contrôles effectués fournissent une base appropriée pour s'appuyer sur les contrôles ;

    b) si des tests additionnels des contrôles sont nécessaires ;

    c) si les risques potentiels d'anomalies exigent la mise en œuvre de procédures de corroboration.

Procédures de corroboration

18. Indépendamment de son évaluation des risques d'anomalies significatives, l'auditeur doit concevoir et mettre en œuvre des procédures de corroboration pour chaque catégorie d'opérations, solde de compte et information à fournir, dès lors qu'ils sont significatifs. (Réf. : par. A42 à A47)

19. L'auditeur doit se demander s'il convient de mettre en œuvre des procédures de confirmation externe en tant que procédures de corroboration. (Réf. : par. A48 à A51)

Procédures de corroboration liées au processus de finalisation des états financiers

20. Les procédures de corroboration mises en œuvre par l'auditeur doivent comprendre les procédures suivantes liées au processus de finalisation des états financiers :

    a) vérification de la concordance ou rapprochement des données communiquées dans les états financiers, y compris des informations fournies, avec les documents comptables sous-jacents, que celles-ci proviennent ou non du grand livre général et des livres auxiliaires ;

    b) examen des écritures de journal significatives et des autres ajustements effectués lors de la préparation des états financiers. (Réf. : par. A52)

Procédures de corroboration en réponse aux risques importants

21. Si, lors de son évaluation, l'auditeur a déterminé que le risque d'anomalies significatives au niveau d'une assertion est important, il doit mettre en œuvre des procédures de corroboration répondant spécifiquement à ce risque. Lorsque l'approche adoptée pour répondre à un risque

important se limite à des procédures de corroboration, celles-ci doivent comporter des tests de détail. (Réf. : par. A53)

Calendrier des procédures de corroboration

22. Si des procédures de corroboration sont réalisées à une date intermédiaire, l'auditeur doit, pour couvrir le restant de la période, mettre en œuvre :

    a) soit des procédures de corroboration en association avec des tests des contrôles,

    b) soit uniquement des procédures de corroboration complémentaires, s'il juge que cela suffit,

    afin d'avoir une base raisonnable permettant d'extrapoler que les conclusions de l'audit à la date intermédiaire sont toujours valables à la fin de la période. (Réf. : par. A54 à A57)

23. Lorsque l'auditeur détecte à une date intermédiaire des anomalies qu'il n'avait pas anticipées dans le cadre de son évaluation des risques d'anomalies significatives, il doit déterminer s'il est nécessaire de modifier son évaluation du risque concerné ainsi que la nature, le calendrier ou l'étendue prévus des procédures de corroboration couvrant le restant de la période. (Réf. : par. A58)

Caractère adéquat de la présentation des états financiers

24. L'auditeur doit mettre en œuvre des procédures d'audit afin d'évaluer si la présentation d'ensemble des états financiers est conforme au référentiel d'information financière applicable. Pour faire cette évaluation, l'auditeur doit se demander si la présentation des états financiers traduit :

    - le classement et la description appropriés des divers éléments de l'information financière ainsi que des opérations, événements et conditions sous-jacents ;
    - la présentation, la structure et le contenu appropriés des états financiers. (Réf. : par. A59)

Évaluation du caractère suffisant et approprié des éléments probants obtenus

25. En se fondant sur les procédures d'audit mises en œuvre et les éléments probants obtenus, l'auditeur doit apprécier, avant de conclure l'audit, si les évaluations des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions demeurent valables. (Réf. : par. A60 et A61)

26. L'auditeur doit conclure sur le caractère suffisant et approprié des éléments probants réunis. Pour se former une opinion, il doit tenir compte de tous les éléments probants pertinents, qu'ils semblent corroborer ou contredire les assertions contenues dans les états financiers. (Réf. : par. A62)

27. Faute d'avoir obtenu des éléments probants suffisants et appropriés sur une assertion importante contenue dans les états financiers, l'auditeur doit chercher à obtenir des éléments probants complémentaires. S'il n'est pas en mesure de réunir des éléments probants suffisants et appropriés, il doit exprimer une opinion avec réserve ou formuler une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers.

Documentation

28. L'auditeur doit consigner dans la documentation de l'audit[2] :

    a) les réponses globales adoptées par suite de son évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers ainsi que la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires mises en œuvre ;

    b) le lien entre ces procédures et son évaluation des risques au niveau des assertions ;

    c) les résultats des procédures d'audit, y compris les conclusions lorsqu'elles ne ressortent pas clairement. (Réf. : par. A63)

29. Si l'auditeur a l'intention d'utiliser des éléments probants sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles recueillis lors des audits précédents, il doit consigner dans la documentation de l'audit ses conclusions quant à la fiabilité des contrôles qui ont été testés lors d'un audit précédent.

30. La documentation de l'auditeur doit démontrer que les données communiquées dans les états financiers, y compris les informations fournies, concordent ou ont fait l'objet d'un rapprochement avec les documents comptables sous-jacents, que celles-ci proviennent ou non du grand livre général et des livres auxiliaires.

* * *

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Réponses globales (Réf. : par. 5)

A1. Au titre des réponses globales à son évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers, l'auditeur peut notamment :

- insister auprès de l'équipe de mission sur la nécessité de garder un esprit critique ;
- affecter à la mission du personnel professionnel plus expérimenté ou possédant des compétences particulières, ou encore faire appel à des experts ;
- renforcer la supervision ;
- introduire un degré supplémentaire d'imprévisibilité lors du choix des procédures d'audit complémentaires à mettre en œuvre ;
- modifier globalement la nature, le calendrier ou l'étendue des procédures d'audit, notamment en mettant en œuvre des procédures de corroboration à la fin de la période plutôt qu'à une date intermédiaire, ou en modifiant la nature des procédures d'audit afin d'obtenir des éléments probants plus convaincants.

A2. La compréhension qu'a l'auditeur de l'environnement de contrôle influe sur son évaluation du risque d'anomalies significatives au niveau des états financiers et sur les réponses globales qu'il adopte en conséquence de cette évaluation. Un environnement de contrôle efficace peut permettre à l'auditeur de faire davantage confiance au contrôle interne et à la fiabilité des éléments probants d'origine interne, ce qui peut l'amener par exemple à mettre en œuvre certaines procédures d'audit à une date intermédiaire plutôt qu'à la fin de la période. L'existence

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

de déficiences dans l'environnement de contrôle produit l'effet inverse ; par exemple, en réponse à un environnement de contrôle inefficace, l'auditeur peut :

- concentrer davantage les procédures d'audit à la fin de la période plutôt qu'à une date intermédiaire ;
- chercher à obtenir plus d'éléments probants par la mise en œuvre de procédures de corroboration ;
- augmenter le nombre d'établissements à inclure dans le champ de l'audit.

A3. Ces considérations jouent donc un rôle important dans le choix d'une stratégie générale par l'auditeur, qui peut par exemple privilégier les procédures de corroboration (stratégie de corroboration) ou une combinaison de tests des contrôles et de procédures de corroboration (stratégie mixte).

Procédures d'audit en réponse à l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions

Nature, calendrier et étendue des procédures d'audit complémentaires (Réf. : par. 6)

A4. L'évaluation que fait l'auditeur des risques identifiés au niveau des assertions lui fournit une base pour définir la stratégie appropriée à adopter pour la conception et la mise en œuvre des procédures d'audit complémentaires. Par exemple, l'auditeur peut déterminer :

a) que seuls des tests des contrôles peuvent constituer une réponse efficace à son évaluation du risque d'anomalies significatives pour une assertion donnée ;

b) que la mise en œuvre de procédures de corroboration seulement est appropriée pour des assertions données et, de ce fait, ne pas tenir compte de l'efficacité des contrôles dans son évaluation du risque concerné. Cela peut être le cas lorsque, du fait que les procédures d'évaluation des risques qu'il a mises en œuvre ne lui ont permis d'identifier aucun contrôle efficace pertinent pour cette assertion, ou du fait qu'il serait inefficient de tester les contrôles, l'auditeur n'a pas l'intention de s'appuyer sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles pour déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures de corroboration à réaliser ;

c) qu'une stratégie mixte associant tests des contrôles et procédures de corroboration constitue une stratégie efficace.

Néanmoins, ainsi que l'exige le paragraphe 18, indépendamment de la stratégie retenue, l'auditeur conçoit et met en œuvre des procédures de corroboration pour chaque catégorie d'opérations, solde de compte et information à fournir, dès lors qu'ils sont significatifs.

A5. La nature d'une procédure d'audit a trait à son objectif (tests des contrôles ou procédures de corroboration) et à son type (inspection, observation physique, demande d'informations, confirmation, contrôle arithmétique, réexécution ou procédure analytique). La nature des procédures d'audit est de la plus haute importance dans l'élaboration d'une réponse à l'évaluation des risques.

A6. Le calendrier d'une procédure d'audit a trait au moment de sa mise en œuvre, ou à la période ou à la date à laquelle se rapportent les éléments probants.

A7. L'étendue d'une procédure d'audit a trait à l'aspect quantitatif, par exemple la taille d'un échantillon ou le nombre d'observations physiques concernant une activité de contrôle.

A8. Le fait de concevoir et de mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires dont la nature, le calendrier et l'étendue sont fonction de l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions permet d'établir un lien clair entre les procédures d'audit complémentaires de l'auditeur et l'évaluation des risques.

Réponse à l'évaluation des risques au niveau des assertions (Réf. : alinéa 7 a))

Nature

A9. L'évaluation des risques faite par l'auditeur peut influer tant sur les types de procédures d'audit à mettre en œuvre que sur leur association. Par exemple, lorsqu'il évalue le risque à un niveau élevé, l'auditeur peut se faire confirmer l'exhaustivité des clauses d'un contrat par l'autre partie au contrat, en plus d'inspecter lui-même le document. Par ailleurs, certaines procédures d'audit peuvent convenir davantage à certaines assertions qu'à d'autres. Ainsi, dans le cas des produits, des tests des contrôles peuvent représenter la réponse la plus adaptée à l'évaluation d'un risque d'anomalies concernant l'assertion sur l'exhaustivité, tandis que des procédures de corroboration peuvent être la meilleure réponse à l'évaluation d'un risque d'anomalies concernant l'assertion sur la réalité.

A10. Les raisons qui ont conduit l'auditeur à évaluer un risque comme il l'a fait sont pertinentes pour la détermination de la nature des procédures d'audit. Par exemple, si un niveau de risque est considéré comme faible en raison des caractéristiques particulières d'une catégorie donnée d'opérations, indépendamment des contrôles les concernant, l'auditeur peut décider que la mise en œuvre de procédures analytiques de corroboration est suffisante pour l'obtention d'éléments probants suffisants et appropriés. En revanche, si le niveau de risque est considéré comme faible en raison de certains contrôles internes, et que l'auditeur a l'intention de concevoir des procédures de corroboration sur la base de cette évaluation, il exécute alors des tests de ces contrôles, comme l'exige l'alinéa 8 a). Ce peut être le cas, par exemple, pour une catégorie d'opérations dotées de caractéristiques raisonnablement homogènes, dénuées de complexité et qui sont systématiquement traitées et contrôlées par le système informatique de l'entité.

Calendrier

A11. L'auditeur peut mettre en œuvre des tests des contrôles ou des procédures de corroboration à une date intermédiaire ou à la fin de la période. Plus le risque d'anomalies significatives est élevé, plus il est probable que l'auditeur décidera qu'il est plus efficace de mettre en œuvre des procédures de corroboration à la fin de la période ou à une date proche de celle-ci plutôt qu'à une date antérieure, ou de mettre en œuvre des procédures d'audit non annoncées ou inopinées (par exemple, mettre en œuvre des procédures d'audit dans des établissements sélectionnés sans annonce préalable). De telles décisions sont particulièrement pertinentes lors de la prise en considération des réponses aux risques de fraude. Ainsi, lorsque des risques d'anomalies intentionnelles ou de manipulations ont été identifiés, il peut arriver que l'auditeur conclue que des procédures destinées à étendre jusqu'à la fin de la période les conclusions de ses travaux réalisés à une date intermédiaire ne seraient pas efficaces.

A12. Inversement, la mise en œuvre de procédures d'audit avant la fin de la période peut aider l'auditeur à identifier les problèmes importants à un stade préliminaire de l'audit et donc à les résoudre avec l'assistance de la direction ou à mettre au point une stratégie d'audit efficace en réponse à ces problèmes.

A13. Par ailleurs, certaines procédures d'audit ne sauraient être mises en œuvre avant la date de clôture, par exemple :

- la vérification de la concordance ou le rapprochement des données communiquées dans les états financiers, y compris des informations fournies, avec les documents comptables sous-jacents, que celles-ci proviennent ou non du grand livre général et des livres auxiliaires ;
- le contrôle des ajustements effectués lors de la préparation des états financiers ;
- les procédures répondant au risque que, à la fin de la période, l'entité ait pu conclure des contrats de vente irréguliers ou que des opérations non finalisées aient été comptabilisées.

A14. Lorsque l'auditeur s'interroge sur le moment de mettre en œuvre des procédures d'audit, il tient également compte des facteurs suivants :

- l'environnement de contrôle ;
- le moment où les informations pertinentes sont disponibles (par exemple, certains fichiers informatiques peuvent être ultérieurement écrasés ou l'observation physique de certaines procédures peut n'être possible qu'à des moments particuliers) ;
- la nature du risque (par exemple, s'il y a un risque de surévaluation des produits pour satisfaire aux attentes concernant les bénéfices, par la création ultérieure de faux contrats de vente, l'auditeur souhaitera peut-être examiner les contrats en cours à la fin de la période) ;
- la période ou la date à laquelle se rapportent les éléments probants ;
- le moment de la préparation des états financiers, notamment lorsque des informations sont fournies pour donner des explications supplémentaires sur les montants inscrits dans l'état de la situation financière, l'état du résultat global, l'état des variations des capitaux propres et le tableau des flux de trésorerie.

Étendue

A15. Pour juger de l'étendue à donner à une procédure d'audit, l'auditeur tient compte du seuil de signification, de son évaluation du risque et du niveau d'assurance qu'il souhaite obtenir. Lorsque plusieurs procédures sont exécutées en association en vue d'un seul objectif, l'auditeur s'interroge séparément sur l'étendue de chaque procédure. En général, l'étendue des procédures d'audit sera d'autant plus grande que le risque d'anomalies significatives est élevé. Par exemple, pour répondre à l'évaluation du risque d'anomalies significatives résultant de fraudes, il peut être approprié d'augmenter la taille des échantillons ou de mettre en œuvre des procédures analytiques de corroboration à un niveau de détail plus poussé. Cela dit, augmenter l'étendue d'une procédure d'audit n'est efficace que si la procédure d'audit est pertinente par rapport au risque considéré.

A16. L'utilisation de techniques d'audit assistées par ordinateur peut permettre des tests de plus grande ampleur des opérations automatisées et des fichiers comptables, ce qui peut être utile lorsque l'auditeur décide de modifier l'étendue des tests, par exemple en réponse aux risques d'anomalies significatives résultant de fraudes. Ces techniques peuvent être utilisées pour sélectionner des échantillons d'opérations dans des fichiers électroniques clés, trier des opérations dotées de certaines caractéristiques particulières ou tester une population entière plutôt qu'un échantillon.

Considérations propres aux entités du secteur public

A17. Lorsque l'audit porte sur une entité du secteur public, la détermination de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures d'audit complémentaires peut être influencée par le mandat d'audit et par l'existence éventuelle d'exigences particulières applicables à la mission.

Considérations propres aux petites entités

A18. Dans le cas des très petites entités, il peut arriver que les activités de contrôle identifiables par l'auditeur soient rares ou que la mesure dans laquelle leur existence ou leur fonctionnement ont été documentés par l'entité soit limitée. En pareille situation, il se peut qu'il soit plus efficient pour l'auditeur de privilégier les procédures de corroboration dans le choix de ses procédures d'audit complémentaires. Dans de rares cas, par ailleurs, l'absence d'activités ou d'autres éléments de contrôle peut rendre impossible l'obtention d'éléments probants suffisants et appropriés.

Risque élevé (Réf. : alinéa 7 b))

A19. 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 indépendantes.

Test des contrôles

Conception et mise en œuvre des tests des contrôles (Réf. : par. 8)

A20. Seuls sont soumis à des tests les contrôles que l'auditeur juge correctement conçus pour prévenir, ou détecter et corriger, une anomalie significative concernant une assertion. Lorsque des contrôles substantiellement différents ont été appliqués à divers moments de la période auditée, chacun de ces contrôles est pris en considération séparément.

A21. Il existe une différence entre tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles, d'une part, et comprendre et évaluer leur conception et leur mise en place, d'autre part. Cependant, les mêmes types de procédures sont appliqués dans les deux cas. L'auditeur peut donc juger efficient de procéder simultanément au test de l'efficacité du fonctionnement des contrôles, ainsi qu'à l'évaluation de leur conception et à la vérification de leur mise en place.

A22. En outre, il peut arriver que, sans avoir été expressément conçues pour tester les contrôles, certaines procédures d'évaluation des risques fournissent des éléments probants sur l'efficacité de leur fonctionnement et, partant, servent de tests des contrôles. Par exemple, dans le cadre de ses procédures d'évaluation des risques, l'auditeur peut avoir :

- demandé à la direction des informations sur l'utilisation qu'elle fait des budgets ;
- observé le processus suivi par la direction pour comparer les charges mensuelles budgétées et les charges réelles ;
- examiné les rapports d'analyse des écarts entre les montants budgétés et les montants réels.

Non seulement ces procédures renseignent l'auditeur sur la conception des politiques budgétaires de l'entité et sur la réalité de leur application, mais elles peuvent aussi lui fournir des éléments probants sur l'efficacité du fonctionnement des politiques budgétaires de l'entité pour ce qui concerne la prévention ou la détection des anomalies significatives dans le classement des charges.

A23. De plus, l'auditeur peut concevoir un test des contrôles à mettre en œuvre conjointement avec un test de détail portant sur la même opération. Bien que le test des contrôles n'ait pas le même objectif que le test de détail, la simultanéité d'exécution est possible, et l'on peut alors parler de test à double objectif. Par exemple, l'auditeur peut concevoir un test et en évaluer les résultats dans le cadre de l'examen d'une facture pour, d'une part, déterminer si elle a été approuvée et, d'autre part, obtenir un élément probant corroborant une opération. Pour concevoir un test à double objectif comme pour en évaluer les résultats, l'auditeur considère chaque objectif séparément.

A24. Dans certaines situations, l'auditeur peut conclure à l'impossibilité de concevoir des procédures de corroboration qui soient assez efficaces pour fournir à elles seules des éléments probants suffisants et appropriés au niveau des assertions[3]. Ce peut être le cas lorsqu'une entité dont le fonctionnement est informatisé ne produit ou ne conserve aucune documentation sur ses opérations, si ce n'est dans le système informatique. En pareil cas, l'alinéa 8 b) exige que l'auditeur teste les contrôles concernés.

Éléments probants et intention de s'appuyer sur les contrôles (Réf. : par. 9)

A25. L'auditeur peut chercher à obtenir un niveau d'assurance plus élevé quant à l'efficacité du fonctionnement des contrôles lorsque sa stratégie consiste principalement à mettre en œuvre des tests des contrôles, surtout si l'obtention d'éléments probants suffisants et appropriés n'est pas possible ou faisable en pratique au moyen de procédures de corroboration seulement.

Nature et étendue des tests des contrôles

Autres procédures d'audit associées aux demandes d'informations (Réf. : alinéa 10 a))

A26. Les demandes d'informations ne permettent pas à elles seules de tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles. En conséquence, d'autres procédures sont mises en œuvre en association avec elles. À cet égard, l'association de demandes d'informations et de procédures d'inspection ou de réexécution peut fournir un niveau plus élevé d'assurance que l'association de demandes d'informations et de procédures d'observation physique, car celles-ci ne valent que pour le moment où elles sont réalisées.

A27. Le type de procédure requis pour obtenir des éléments probants quant à l'efficacité du fonctionnement d'un contrôle est fonction de la nature de celui-ci. Par exemple, lorsque l'efficacité du fonctionnement est documentée, l'auditeur peut décider d'inspecter les documents pour obtenir des éléments probants attestant cette efficacité. Il arrive en revanche que certains contrôles ne fassent l'objet d'aucune documentation, du moins pertinente. Par exemple, il se peut que ne soit consigné nulle part le fonctionnement de certains aspects de l'environnement de contrôle, tels que la délégation des pouvoirs et des responsabilités, ou de certains types d'activités de contrôle, telles que celles qui sont exécutées par un ordinateur. En pareille situation, les éléments probants portant sur l'efficacité du fonctionnement peuvent être obtenus par des demandes d'informations en association avec d'autres procédures d'audit, comme l'observation ou les techniques d'audit assistées par ordinateur.

Étendue des tests des contrôles

A28. Lorsque des éléments probants plus convaincants sont nécessaires pour pouvoir attester l'efficacité d'un contrôle, il peut être approprié d'augmenter l'étendue des tests sur ce contrôle.

---

[3] Norme ISA 315 (révisée), paragraphe 30.

Pour déterminer l'étendue des tests des contrôles, outre la mesure dans laquelle il compte s'appuyer sur les contrôles, l'auditeur peut tenir compte des éléments suivants :

- la fréquence de l'exécution du contrôle par l'entité pendant la période ;
- la durée, au cours de la période auditée, pour laquelle il s'appuie sur l'efficacité du fonctionnement du contrôle ;
- le taux d'écarts attendu par rapport au contrôle ;
- la pertinence et la fiabilité des éléments probants à obtenir concernant l'efficacité du fonctionnement du contrôle au niveau d'une assertion ;
- la mesure dans laquelle des éléments probants sont obtenus en testant d'autres contrôles relatifs à l'assertion.

La norme ISA 530[4] contient des indications complémentaires sur l'étendue à donner aux tests.

A29. En raison de l'uniformité inhérente au traitement informatique, il se peut qu'il ne soit pas nécessaire d'augmenter l'étendue des tests sur un contrôle automatisé. On peut s'attendre au fonctionnement uniforme d'un contrôle automatisé tant que le programme (y compris les tables, les fichiers et les autres données permanentes utilisés par le programme) n'est pas modifié. Une fois que l'auditeur a déterminé qu'un contrôle automatisé fonctionne comme prévu (ce qu'il peut faire lors de la mise en place initiale du contrôle ou à toute autre date), il peut envisager d'effectuer des tests pour vérifier que le contrôle continue de fonctionner efficacement. Les tests peuvent notamment consister à vérifier que :

- des modifications ne sont pas apportées au programme sans être soumises à des contrôles appropriés ;
- la version autorisée du programme est utilisée pour le traitement des opérations ;
- d'autres contrôles généraux pertinents sont efficaces.

Ces tests peuvent aussi consister à vérifier que les programmes n'ont pas subi de modifications, par exemple dans le cas où l'entité utilise des logiciels d'application prêts à l'emploi sans les modifier ni les mettre à jour. Ainsi, l'auditeur peut inspecter les archives du service chargé de la sécurité informatique pour obtenir des éléments probants montrant qu'aucun accès non autorisé n'a eu lieu pendant la période considérée.

Tests des contrôles indirects (Réf. : alinéa 10 b))

A30. Dans certaines situations, il peut être nécessaire d'obtenir des éléments probants attestant l'efficacité du fonctionnement de contrôles indirects. Par exemple, lorsque l'auditeur décide de tester la revue faite par un utilisateur des relevés des écarts correspondant à des dépassements de la limite de crédit autorisée par client, cette revue de l'utilisateur et le suivi qui en découle constituent le contrôle directement pertinent pour l'auditeur. Les contrôles portant sur l'exactitude des informations contenues dans les relevés (par exemple, les contrôles généraux auxquels sont soumis les systèmes informatiques) sont qualifiés de contrôles « indirects ».

A31. En raison de l'uniformité inhérente au traitement informatique, les éléments probants concernant la mise en place d'un contrôle d'application automatisé, considérés conjointement avec les éléments probants obtenus sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles généraux de l'entité

[4] Norme ISA 530, *Sondages en audit*.

(en particulier, les contrôles sur les modifications de programmes), peuvent aussi fournir des éléments probants substantiels quant à l'efficacité du fonctionnement du contrôle d'application en question.

Calendrier des tests des contrôles

Période pour laquelle l'auditeur a l'intention de s'appuyer sur les contrôles (Réf. : par. 11)

A32. Il peut arriver que des éléments probants qui se rapportent uniquement à un moment précis soient suffisants pour satisfaire à l'objectif de l'auditeur, par exemple dans le cas d'un test des contrôles portant sur la prise d'inventaire physique de fin de période. Si, en revanche, l'auditeur entend s'appuyer sur un contrôle pour l'ensemble d'une période donnée, il convient qu'il mette en œuvre des tests lui permettant d'obtenir des éléments probants attestant l'efficacité du fonctionnement du contrôle à des moments pertinents pendant cette période. Ces tests peuvent notamment porter sur le suivi que fait l'entité de ses propres contrôles.

Utilisation d'éléments probants recueillis au cours d'une période intermédiaire (Réf. : alinéa 12 b))

A33. Parmi les facteurs pertinents pour la détermination des éléments probants additionnels à obtenir sur le fonctionnement des contrôles en place pendant la période restant à couvrir après une période intermédiaire, il y a les suivants :

- l'importance des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions, selon l'évaluation de l'auditeur ;
- les contrôles spécifiques qui ont été testés pendant la période intermédiaire, et les changements importants qu'ils ont subis depuis, y compris les changements intervenus dans le système d'information, les processus ou le personnel ;
- la mesure dans laquelle l'auditeur a obtenu des éléments probants quant à l'efficacité du fonctionnement de ces contrôles ;
- la durée de la période restant à couvrir ;
- la mesure dans laquelle l'auditeur a l'intention de réduire les procédures de corroboration complémentaires en raison de la confiance qu'il accorde aux contrôles ;
- l'environnement de contrôle.

A34. Pour obtenir ces éléments probants additionnels, l'auditeur peut par exemple étendre les tests des contrôles sur la période restant à couvrir ou tester le suivi que fait l'entité sur ses propres contrôles.

Utilisation d'éléments probants recueillis au cours des audits précédents (Réf. : par. 13)

A35. Dans certains cas, les éléments probants recueillis au cours des audits précédents peuvent de nouveau servir d'éléments probants lorsque l'auditeur met en œuvre des procédures d'audit confirmant qu'ils sont toujours pertinents. Par exemple, lors d'un audit précédent, l'auditeur peut avoir déterminé qu'un contrôle automatisé fonctionnait comme prévu. Il peut alors recueillir des éléments probants qui lui permettent de déterminer si le contrôle en question a fait l'objet de modifications affectant l'efficacité continue de son fonctionnement, par exemple par des demandes d'informations auprès de la direction et par l'inspection des journaux des interventions indiquant les contrôles qui ont été modifiés. La prise en considération des éléments probants portant sur ces modifications peut entraîner soit une augmentation, soit une diminution, des

éléments probants à obtenir pendant la période en cours relativement à l'efficacité du fonctionnement de ces contrôles.

Contrôles modifiés depuis les audits précédents (Réf. : alinéa 14 a))

A36. Il peut arriver que des changements réduisent la pertinence des éléments probants obtenus lors des audits précédents au point de leur faire perdre toute utilité pour l'audit en cours. Par exemple, s'il est peu probable que des modifications apportées à un système pour lui faire produire un nouveau type de rapport utilisable par l'entité réduisent la pertinence des éléments probants recueillis lors d'un audit précédent, en revanche, une modification du système qui implique que des données soient désormais cumulées ou calculées différemment en réduit la pertinence.

Contrôles inchangés depuis les audits précédents (Réf. : alinéa 14 b))

A37. La décision de l'auditeur de s'appuyer ou non sur des éléments probants obtenus lors d'audits précédents pour des contrôles qui :

a) d'une part, n'ont subi aucun changement depuis les derniers tests auxquels ils ont été soumis,

b) d'autre part, n'ont pas pour effet d'atténuer un risque important,

relève du jugement professionnel. Par ailleurs, la durée du délai que l'auditeur peut laisser s'écouler avant de retester ces contrôles relève également du jugement professionnel, sous réserve que chaque contrôle soit testé au moins une fois tous les trois audits, ainsi que l'exige l'alinéa 14 b).

A38. En général, plus le risque d'anomalies significatives est élevé, ou plus l'auditeur s'appuie sur les contrôles, plus il est probable que le délai avant un nouveau test sera court, à supposer que le contrôle ne soit pas soumis à un test lors de chaque audit. Les facteurs susceptibles d'avoir pour effet de réduire ce délai ou de conduire l'auditeur à ne pas s'appuyer du tout sur les éléments probants obtenus lors des audits précédents sont notamment :

- un environnement de contrôle déficient ;
- un suivi déficient des contrôles ;
- l'importance de l'intervention humaine dans le fonctionnement des contrôles concernés ;
- l'importance de l'incidence des changements de personnel sur le fonctionnement des contrôles ;
- les changements de circonstances qui appellent une modification des contrôles ;
- des contrôles généraux informatiques qui sont déficients.

A39. Lorsqu'il existe un certain nombre de contrôles pour lesquels l'auditeur a l'intention de s'appuyer sur des éléments probants obtenus lors des audits précédents, le fait de tester certains de ces contrôles au cours de chaque audit fournit à l'auditeur des informations confirmant l'efficacité continue de l'environnement de contrôle. Cela aide l'auditeur à décider s'il convient ou non de s'appuyer sur des éléments probants obtenus lors des audits précédents.

Évaluation de l'efficacité du fonctionnement des contrôles (Réf. : par. 16 et 17)

A40. La détection d'une anomalie significative par les procédures de l'auditeur constitue une indication forte d'une déficience importante du contrôle interne.

A41. Le concept de l'efficacité du fonctionnement des contrôles n'exclut pas la possibilité d'écarts dans la façon dont les contrôles sont appliqués par l'entité. Ces écarts par rapport aux contrôles prescrits peuvent être causés par des facteurs tels que des changements dans le personnel clé, des fluctuations saisonnières importantes du volume d'opérations ou des erreurs humaines. Le taux d'écart relevé, et plus précisément la mesure dans laquelle il excède le taux d'écart attendu, peut indiquer qu'il n'y a pas lieu de penser que le contrôle concerné soit suffisant pour ramener le risque au niveau des assertions à celui évalué par l'auditeur.

Procédures de corroboration (Réf. : par. 18)

A42. Le paragraphe 18 exige de l'auditeur qu'il conçoive et mette en œuvre des procédures de corroboration pour chaque catégorie d'opérations, chaque solde de compte et chaque information à fournir, dès lors qu'ils sont significatifs, et ce, indépendamment de son évaluation du risque d'anomalies significatives. Cette exigence reflète le fait : a) que l'évaluation du risque par l'auditeur est affaire de jugement et ne permet pas nécessairement d'identifier tous les risques d'anomalies significatives, et b) qu'il existe des limites inhérentes au contrôle interne, notamment la possibilité de son contournement par la direction.

Nature et étendue des procédures de corroboration

A43. Selon le cas, l'auditeur peut déterminer :

- que la mise en œuvre de procédures analytiques de corroboration sera suffisante à elle seule pour ramener le risque d'audit à un niveau suffisamment faible. C'est le cas, par exemple, lorsque l'évaluation du risque faite par l'auditeur est étayée par des éléments probants obtenus au moyen de tests des contrôles ;
- que seuls des tests de détail conviennent ;
- que la meilleure réponse à l'évaluation du risque consiste à associer des procédures analytiques de corroboration à des tests de détail.

A44. Les procédures analytiques de corroboration sont généralement plus adaptées à des volumes importants d'opérations qui ont tendance à devenir prévisibles au fil du temps. La norme ISA 520[5] définit des exigences et fournit des indications concernant la mise en œuvre de procédures analytiques au cours d'un audit.

A45. La conception des tests de détail est influencée par la nature du risque et celle de l'assertion. Par exemple, les tests de détail relatifs aux assertions sur l'existence ou sur la réalité peuvent impliquer de sélectionner des éléments dans un poste des états financiers et d'obtenir des éléments probants les concernant. En revanche, les tests de détail relatifs à l'assertion sur l'exhaustivité peuvent consister à sélectionner des éléments que devrait normalement contenir un poste des états financiers et à vérifier si ces éléments s'y trouvent effectivement.

A46. Étant donné que l'évaluation du risque d'anomalies significatives tient compte du contrôle interne, il se peut qu'il faille augmenter l'étendue des procédures de corroboration lorsque les résultats des tests des contrôles ne sont pas satisfaisants. Cela dit, augmenter ainsi l'étendue d'une procédure d'audit n'est approprié que si cette dernière est pertinente par rapport au risque considéré.

---

[5] Norme ISA 520, *Procédures analytiques*.

A47. Lors de la conception des tests de détail, l'étendue des tests est souvent envisagée en termes de taille de l'échantillon. Toutefois, d'autres considérations sont également pertinentes ; on peut notamment se demander s'il ne serait pas plus efficace d'avoir recours à un autre mode de sélection d'éléments à des fins de tests. Voir la norme ISA 500[6].

Détermination de la nécessité de mettre en œuvre des procédures de confirmation externe (Réf. : par. 19)

A48. Les procédures de confirmation externe sont souvent pertinentes pour vérifier les assertions relatives à des soldes de comptes et leurs composantes, mais il n'y a pas lieu de limiter leur utilisation à ces seuls éléments. Par exemple, l'auditeur peut demander une confirmation externe des termes d'accords, de contrats ou d'opérations que l'entité a conclus avec des tiers. Les confirmations externes peuvent également être utilisées pour obtenir des éléments probants quant à l'absence de certaines conditions. Par exemple, une demande peut viser spécifiquement à faire confirmer l'absence d'un « accord parallèle » qui pourrait être pertinent en ce qui concerne l'assertion relative à la séparation des périodes pour la comptabilisation des produits de l'entité. Les procédures de confirmation externe peuvent aussi fournir des éléments probants pertinents, dans le cadre des réponses de l'auditeur à son évaluation des risques d'anomalies significatives, à l'égard par exemple :

- des soldes de comptes bancaires et d'autres informations concernant les relations avec les banques ;
- des soldes et conditions des comptes clients ;
- des stocks détenus par des tiers soit en entrepôt de douane en attente de traitement, soit en consignation ;
- des titres de propriété déposés en garde ou en nantissement auprès d'avocats ou d'établissements financiers ;
- des valeurs mobilières sous la garde de tiers, ou achetées de courtiers en valeurs mobilières mais non encore livrées à la date de clôture ;
- des montants dus à des prêteurs, y compris les modalités de remboursement pertinentes et les clauses restrictives ;
- des soldes et conditions des comptes fournisseurs.

A49. Les confirmations externes peuvent fournir des éléments probants pertinents à l'égard de certaines assertions, mais des éléments probants moins pertinents dans le cas d'autres assertions. Par exemple, elles fournissent des éléments probants moins pertinents en ce qui concerne la recouvrabilité des soldes de comptes clients qu'en ce qui concerne leur existence.

A50. L'auditeur peut déterminer que les procédures de confirmation externe mises en œuvre dans un but donné procurent l'occasion d'obtenir des éléments probants sur d'autres questions. Par exemple, les demandes de confirmation portant sur des soldes de comptes bancaires comportent souvent des demandes d'informations pertinentes pour d'autres assertions contenues dans les états financiers. De telles considérations peuvent influer sur la décision de l'auditeur de mettre en œuvre ou non des procédures de confirmation externe.

---

[6] Norme ISA 500, *Éléments probants*, paragraphe 10.

A51. Voici d'autres facteurs qui peuvent aider l'auditeur à déterminer si des procédures de confirmation externe doivent être mises en œuvre en tant que procédures de corroboration :

- la connaissance qu'a le tiers de l'objet de la demande de confirmation — il se peut que les réponses soient plus fiables si la personne qui répond au nom du tiers a une connaissance suffisante de l'information à confirmer ;
- la capacité et la volonté de répondre du tiers visé. Il se peut par exemple que le tiers :
  - refuse d'assumer la responsabilité liée à la réponse à une demande de confirmation,
  - considère que le processus de réponse est trop coûteux ou prend trop de temps,
  - craigne de voir sa responsabilité éventuellement engagée du fait de sa réponse,
  - comptabilise les opérations dans des monnaies différentes,
  - exerce ses activités dans un environnement où le fait de répondre à des demandes de confirmation ne constitue pas un aspect important des activités courantes.

  En pareil cas, il se peut que les tiers ne répondent pas, répondent à la légère ou tentent de limiter la confiance à accorder à la réponse ;
- l'objectivité du tiers – si le tiers est une partie liée à l'entité, il se peut que les réponses aux demandes de confirmation soient moins fiables.

Procédures de corroboration liées au processus de finalisation des états financiers (Réf. : alinéa 20 b))

A52. La nature ainsi que l'étendue des procédures de corroboration liées au processus de finalisation des états financiers mises en œuvre par l'auditeur sont fonction de la nature et de la complexité du processus d'information financière de l'entité et des risques d'anomalies significatives y afférents.

Procédures de corroboration en réponse aux risques importants (Réf. : par. 21)

A53. Le paragraphe 21 de la présente norme ISA exige de l'auditeur qu'il mette en œuvre des procédures de corroboration répondant spécifiquement aux risques qu'il a définis comme étant importants. Les éléments probants obtenus sous forme de confirmations externes que l'auditeur reçoit directement de tiers compétents peuvent contribuer à l'obtention des éléments probants caractérisés par le haut niveau de fiabilité dont il a besoin pour répondre aux risques importants d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs. Par exemple, si l'auditeur constate que la direction subit des pressions pour atteindre les résultats attendus, il peut y avoir un risque qu'elle gonfle le chiffre d'affaires en comptabilisant indûment des produits dont la comptabilisation n'est pas permise en raison des modalités des contrats de vente ou en facturant des ventes avant l'expédition. En pareil cas, l'auditeur peut, par exemple, concevoir des procédures de confirmation externe pour faire confirmer non seulement les soldes de comptes, mais aussi les termes des contrats de vente, y compris la date, les conditions de reprise éventuelle de la marchandise et les modalités de livraison. De plus, il peut juger efficace de compléter ces procédures de confirmation externe par des demandes d'informations auprès du personnel non financier de l'entité afin de vérifier si les termes des contrats de vente ou les modalités de livraison n'auraient pas été modifiés.

Calendrier des procédures de corroboration (Réf. : par. 22 et 23)

A54. Dans la plupart des cas, il y a peu ou pas d'éléments probants obtenus par la mise en œuvre de procédures de corroboration lors d'un audit précédent qui demeurent pertinents pour la période considérée. Il existe toutefois des exceptions. Ainsi, un avis juridique obtenu lors d'un audit précédent au sujet d'une structure de titrisation qui n'a subi aucune modification depuis peut être encore pertinent pour la période considérée. Dans de tels cas, il peut être approprié d'utiliser des éléments probants obtenus par la mise en œuvre de procédures de corroboration lors d'un audit précédent, pourvu que ni les éléments probants ni leur objet n'aient fondamentalement changé et que des procédures d'audit aient été mises en œuvre pour la période considérée de manière à établir que ces éléments probants n'ont rien perdu de leur pertinence.

Utilisation d'éléments probants obtenus au cours d'une période intermédiaire (Réf. : par. 22)

A55. Dans certains cas, l'auditeur peut juger efficace de mettre en œuvre des procédures de corroboration à une date intermédiaire et d'effectuer une comparaison et un rapprochement des informations sur les soldes de clôture avec les informations correspondantes recueillies à la date intermédiaire afin :

a) d'identifier les montants qui paraissent inhabituels ;

b) de procéder à des investigations sur ces montants ;

c) de procéder, pour le restant de l'exercice, à des procédures analytiques de corroboration ou à des tests de détail.

A56. Lorsque l'auditeur met en œuvre des procédures de corroboration à une date intermédiaire, sans en réaliser d'autres à une date ultérieure, il s'expose à un risque accru de ne pas détecter des anomalies pouvant exister à la fin de l'exercice. Ce risque est d'autant plus grand que la partie de l'exercice restant à couvrir est longue. Les facteurs suivants, entre autres, peuvent influer sur la décision de mettre en œuvre ou non des procédures de corroboration à une date intermédiaire :

- l'environnement de contrôle et les autres contrôles pertinents ;
- la disponibilité, à une date ultérieure, d'informations nécessaires à la mise en œuvre des procédures d'audit ;
- le but de la procédure de corroboration ;
- l'évaluation du risque d'anomalies significatives ;
- la nature de la catégorie d'opérations ou du solde de compte et les assertions sous-jacentes ;
- la possibilité, pour l'auditeur, de mettre en œuvre, pour le restant de l'exercice, des procédures de corroboration appropriées ou des procédures de corroboration associées à des tests des contrôles, afin de réduire le risque de non-détection d'anomalies existant à la fin de l'exercice.

A57. Les facteurs suivants, entre autres, peuvent influer sur la décision de mettre en œuvre des procédures analytiques de corroboration pour la période comprise entre la date intermédiaire et la fin de l'exercice :

- le caractère raisonnablement prévisible ou non des données de clôture des catégories d'opérations ou des soldes de comptes concernés pour ce qui est de leur montant, de leur importance relative et des éléments qui les composent ;

- le caractère approprié ou non des procédures de l'entité pour l'analyse et l'ajustement de ces catégories d'opérations ou soldes de comptes à des dates intermédiaires ainsi que de ses procédures de séparation des exercices ;
- la fourniture ou non, par le système pertinent pour l'information financière, d'informations suffisantes sur les soldes de clôture et les opérations réalisées pendant le restant de l'exercice pour permettre de procéder à des investigations sur :
  a) les opérations ou les écritures inhabituelles importantes (y compris celles intervenues à la fin de l'exercice ou à une date qui en est proche),
  b) les autres causes de variations importantes, ou les variations prévues qui ne se sont pas produites,
  c) les changements dans la composition des catégories d'opérations ou des soldes de comptes.

Anomalies détectées à une date intermédiaire (Réf. : par. 23)

A58. Lorsque l'auditeur conclut à la nécessité de modifier la nature, le calendrier ou l'étendue prévus des procédures de corroboration couvrant le restant de l'exercice parce qu'il a détecté des anomalies inattendues à une date intermédiaire, il peut notamment étendre ou répéter à la fin de l'exercice les procédures mises en œuvre à la date intermédiaire.

Caractère adéquat de la présentation des états financiers (Réf. : par. 24)

A59. Évaluer le caractère approprié de la présentation, de la disposition et du contenu des états financiers consiste, par exemple, à prendre en considération la terminologie employée selon les exigences du référentiel d'information financière applicable, le niveau de détail fourni, le regroupement ou la ventilation des montants et les modes de détermination des montants présentés.

Évaluation du caractère suffisant et approprié des éléments probants obtenus (Réf. : par. 25 à 27)

A60. Un audit d'états financiers est un processus cumulatif et itératif. À mesure que l'auditeur met en œuvre les procédures d'audit prévues, les éléments probants qu'il recueille peuvent le conduire à modifier la nature, le calendrier ou l'étendue d'autres procédures prévues. Il peut prendre connaissance d'informations qui diffèrent sensiblement de celles sur lesquelles il s'est fondé pour son évaluation des risques. Par exemple :

- il peut arriver que l'étendue des anomalies détectées à l'occasion de la mise en œuvre de procédures de corroboration amène l'auditeur à modifier son évaluation du risque et indique une déficience importante du contrôle interne ;
- l'auditeur peut découvrir des cas de non-concordance dans les documents comptables ou constater que certaines pièces justificatives sont manquantes ou contradictoires ;
- la mise en œuvre de procédures analytiques à l'étape de la revue d'ensemble de l'audit peut révéler l'existence d'un risque d'anomalies significatives passé jusque-là inaperçu.

En pareil cas, l'auditeur peut devoir réévaluer les procédures d'audit prévues, compte tenu de sa nouvelle évaluation des risques relative à l'ensemble ou à une partie des catégories d'opérations, des soldes de comptes ou des informations à fournir et des assertions sous-jacentes. La norme

ISA 315 (révisée) donne de plus amples indications sur la révision de l'évaluation des risques par l'auditeur[7].

A61. L'auditeur ne peut présumer qu'un cas de fraude ou d'erreur est un fait isolé. C'est pourquoi, pour déterminer si son évaluation demeure valable ou non, il importe qu'il tienne compte des répercussions de la détection d'une anomalie sur son évaluation des risques d'anomalies significatives.

A62. Le jugement de l'auditeur quant au caractère suffisant et approprié des éléments probants est influencé notamment par les facteurs suivants :

- l'importance d'une anomalie potentielle dans une assertion et la probabilité que, seule ou cumulée avec d'autres, elle ait une incidence significative sur les états financiers ;
- l'efficacité des dispositions prises et des contrôles mis en place par la direction pour répondre aux risques ;
- l'expérience acquise au cours des audits précédents concernant des anomalies potentielles similaires ;
- les résultats des procédures d'audit mises en œuvre, selon notamment qu'elles ont permis de mettre en lumière ou non des cas précis de fraude ou d'erreur ;
- la source et la fiabilité des informations disponibles ;
- le caractère convaincant des éléments probants ;
- la compréhension de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne.

Documentation (Réf. : par. 28)

A63. La forme et l'étendue de la documentation de l'audit relèvent du jugement professionnel et varient selon la nature, la taille et la complexité de l'entité et de son contrôle interne, le degré de disponibilité des informations en provenance de l'entité ainsi que les méthodes et techniques d'audit employées.

[7] Norme ISA 315 (révisée), paragraphe 31.

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT 402

FACTEURS À CONSIDÉRER POUR L'AUDIT D'ENTITÉS FAISANT APPEL À UNE SOCIÉTÉ DE SERVICES

(En vigueur pour les audits d'états financiers des périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009.)

SOMMAIRE

Paragraphe

Introduction

Champ d'application de la présente norme ISA 1-5

Date d'entrée en vigueur 6

Objectifs 7

Définitions 8

Exigences

Acquisition d'une compréhension des prestations fournies par la société de services, y compris le contrôle interne 9-14

Réponses à l'évaluation des risques d'anomalies significatives 15-17

Rapports de type 1 et de type 2 qui excluent les prestations d'un sous-traitant de la société de services 18

Fraude, non-conformité aux textes légaux et réglementaires et anomalies non corrigées ayant rapport aux activités de la société de services 19

Rapport de l'auditeur de l'entité utilisatrice 20-22

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Acquisition d'une compréhension des prestations fournies par la société de services, y compris le contrôle interne A1-A23

Réponses à l'évaluation des risques d'anomalies significatives A24-A39

Rapports de type 1 et de type 2 qui excluent les prestations d'un sous-traitant de la société de services A40

Fraude, non-conformité aux textes légaux et réglementaires et anomalies non corrigées ayant rapport aux activités de la société de services A41

Rapport de l'auditeur de l'entité utilisatrice A42-A44

La Norme internationale d'audit (ISA) 402, *Facteurs à considérer pour l'audit d'entités faisant appel à une société de services*, 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 d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés lorsque l'entité auditée (l'entité utilisatrice) a recours à une ou plusieurs sociétés de services. Plus spécifiquement, elle fournit des précisions sur la façon dont l'auditeur de l'entité utilisatrice applique la norme ISA 315 (révisée)[1] et la norme ISA 330[2] pour acquérir une compréhension de l'entité utilisatrice, ainsi que des aspects de son contrôle interne pertinents pour l'audit, qui soit suffisante pour lui permettre d'identifier et d'évaluer les risques d'anomalies significatives et de concevoir et mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires en réponse à ces risques.

2. De nombreuses entités confient certains aspects de leurs activités à des sociétés dont les prestations de services vont de l'exécution d'une tâche spécifique sous la direction de l'entité à la prise en charge complète d'unités ou de fonctions de l'entité, telle la fonction de conformité fiscale. Beaucoup de services fournis par ces sociétés sont indispensables au fonctionnement de l'entité, mais ils ne sont pas tous pertinents pour l'audit.

3. Les prestations d'une société de services sont pertinentes pour l'audit des états financiers d'une entité utilisatrice lorsque les prestations fournies, ainsi que les contrôles exercés sur celles-ci, font partie du système d'information de l'entité utilisatrice (y compris les processus opérationnels connexes) pertinent pour l'information financière. Bien qu'il y ait de bonnes chances que la plupart des contrôles de la société de services aient rapport à l'information financière, il se peut que d'autres contrôles soient pertinents pour l'audit, notamment ceux mis en place pour la sauvegarde des actifs. Les prestations fournies par la société de services font partie du système d'information de l'entité utilisatrice (y compris les processus opérationnels connexes) pertinent pour l'information financière si elles concernent l'un quelconque des éléments suivants :

   a) les catégories d'opérations conclues dans le cadre des activités de l'entité utilisatrice qui sont importantes par rapport aux états financiers de celle-ci ;

   b) les procédures suivies, tant dans les systèmes informatisés que dans les systèmes manuels, pour le déclenchement, l'enregistrement, le traitement, la correction au besoin, le report au grand livre général et la communication dans les états financiers des opérations de l'entité utilisatrice ;

   c) les documents comptables connexes, sur support électronique ou papier, les informations justificatives et les comptes spécifiques des états financiers de l'entité utilisatrice qui servent au déclenchement, à l'enregistrement, au traitement et à la communication des opérations de l'entité utilisatrice, ce qui comprend la correction des informations erronées et la manière dont les informations sont reportées au grand livre général ;

   d) la façon dont le système d'information de l'entité utilisatrice saisit les événements et situations, autres que les opérations, qui ont de l'importance pour les états financiers ;

---

[1] 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*.

[2] Norme ISA 330, *Réponses de l'auditeur à l'évaluation des risques*.

e) le processus d'information financière utilisé pour préparer les états financiers de l'entité utilisatrice, y compris les estimations comptables importantes et les informations à fournir importantes ;

f) les contrôles afférents aux écritures de journal, y compris les écritures non courantes servant à constater les opérations ou ajustements non récurrents ou inhabituels.

4. La nature et l'étendue des travaux à effectuer par l'auditeur de l'entité utilisatrice relativement aux prestations fournies par une société de services dépendent de la nature de ces prestations et de leur importance pour l'entité utilisatrice, ainsi que de leur pertinence pour l'audit.

5. La présente norme ISA ne s'applique pas aux prestations d'un établissement financier qui se limitent au traitement d'opérations de l'entité expressément autorisées par elle dans un compte de l'entité à cet établissement financier, par exemple le traitement par une banque des opérations d'un compte chèques ou l'exécution d'ordres par un courtier en valeurs mobilières. La présente norme ISA ne s'applique pas non plus à l'audit d'opérations liées à la détention de participations financières dans d'autres entités, comme des sociétés de personnes, des sociétés par actions ou des coentreprises, lorsque ces participations sont comptabilisées et que les informations y afférentes sont communiquées à leurs détenteurs.

Date d'entrée en vigueur

6. La présente norme ISA s'applique aux audits d'états financiers des périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009.

Objectifs

7. Les objectifs de l'auditeur d'une entité utilisatrice qui fait appel aux prestations d'une société de services sont :

a) d'acquérir une compréhension de la nature et de l'importance des prestations fournies par la société de services ainsi que de leur effet sur les aspects du contrôle interne de l'entité utilisatrice pertinents pour l'audit, qui soit suffisante pour lui permettre d'identifier et d'évaluer les risques d'anomalies significatives ;

b) de concevoir et de mettre en œuvre des procédures d'audit en réponse à ces risques.

Définitions

8. Dans les normes ISA, on entend par :

a) « contrôles complémentaires de l'entité utilisatrice », les contrôles dont la société de services suppose, lors de la conception de ses prestations, qu'ils seront mis en place par les entités utilisatrices et qui, s'ils sont nécessaires pour atteindre des objectifs de contrôle, sont identifiés dans la description de son système ;

b) « rapport sur la description et la conception des contrôles de la société de services (appelé "rapport de type 1" dans la présente norme ISA) », un rapport qui comprend :

i) une description, établie par la direction de la société de services, du système de la société de services, de ses objectifs de contrôle et de ses contrôles correspondants conçus et mis en place à une date déterminée,

ii) un rapport de l'auditeur de la société de services, dont l'objectif est de fournir un niveau d'assurance raisonnable, qui contient l'opinion de l'auditeur de la société de services sur la description du système de la société de services, de ses objectifs de contrôle et de ses contrôles correspondants ainsi que sur l'adéquation de la conception des contrôles pour atteindre les objectifs de contrôle décrits ;

c) « rapport sur la description, la conception et l'efficacité du fonctionnement des contrôles de la société de services (appelé "rapport de type 2" dans la présente norme ISA) », un rapport qui comprend :

i) une description, établie par la direction de la société de services, du système de la société de services, de ses objectifs de contrôle et de ses contrôles correspondants, de leur conception et de leur mise en place à une date déterminée ou tout au long d'une période déterminée, ainsi que, dans certains cas, de l'efficacité de leur fonctionnement tout au long d'une période déterminée,

ii) un rapport de l'auditeur de la société de services, dont l'objectif est de fournir un niveau d'assurance raisonnable, qui contient :

a. l'opinion de l'auditeur sur la description du système de la société de services, de ses objectifs de contrôle et de ses contrôles correspondants, sur l'adéquation de la conception des contrôles pour atteindre les objectifs de contrôle décrits, ainsi que sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles,

b. une description des tests des contrôles effectués par l'auditeur de la société de services et leurs résultats ;

d) « auditeur de la société de services », l'auditeur qui, à la demande de la société de services, fournit un rapport de certification sur les contrôles de celle-ci ;

e) « société de services », une tierce organisation (ou une subdivision d'une tierce organisation) qui fournit aux entités utilisatrices des prestations qui font partie intégrante du système d'information de ces entités pertinent pour l'information financière ;

f) « système de la société de services », les politiques et procédures conçues, mises en place et maintenues par la société de services pour la prestation, aux entités utilisatrices, des services couverts par le rapport de l'auditeur de la société de services ;

g) « sous-traitant de la société de services », une société de services à laquelle une autre société de services délègue le soin d'effectuer certaines des prestations qui sont fournies aux entités utilisatrices et qui font partie intégrante du système d'information de ces entités pertinent pour l'information financière ;

h) « auditeur de l'entité utilisatrice », l'auditeur qui audite les états financiers de l'entité utilisatrice et délivre un rapport sur ceux-ci ;

i) « entité utilisatrice », l'entité qui fait appel à une société de services et dont les états financiers font l'objet de l'audit.

Exigences

Acquisition d'une compréhension des prestations fournies par la société de services, y compris le contrôle interne

9. Pour acquérir une compréhension de l'entité utilisatrice conformément à la norme ISA 315 (révisée)[3], l'auditeur de l'entité utilisatrice doit acquérir une compréhension de la façon dont celle-ci a recours aux prestations de la société de services dans le cadre de son fonctionnement, en prenant notamment connaissance : (Réf. : par. A1 et A2)

   a) de la nature des prestations fournies par la société de services et de leur importance pour l'entité utilisatrice, y compris leur incidence sur le contrôle interne de l'entité utilisatrice ; (Réf. : par. A3 à A5)

   b) de la nature et du caractère significatif des opérations traitées par la société de services ou des comptes ou processus d'information financière affectés par les prestations qu'elle fournit ; (Réf. : par. A6)

   c) du degré d'interaction entre les activités de la société de services et celles de l'entité utilisatrice ; (Réf. : par. A7)

   d) de la nature des relations entre l'entité utilisatrice et la société de services, y compris les conditions contractuelles pertinentes pour les prestations fournies par la société de services. (Réf. : par. A8 à A11)

10. Pour acquérir une compréhension des aspects du contrôle interne pertinents pour l'audit conformément à la norme ISA 315 (révisée)[4], l'auditeur de l'entité utilisatrice doit évaluer la conception et la mise en place des contrôles pertinents au sein de l'entité utilisatrice qui ont rapport aux prestations fournies par la société de services, y compris ceux auxquels sont soumises les opérations traitées par la société de services. (Réf. : par. A12 à A14)

11. L'auditeur de l'entité utilisatrice doit déterminer s'il a acquis une compréhension de la nature et de l'importance des prestations fournies par la société de services et de leur incidence sur les aspects du contrôle interne de l'entité utilisatrice pertinents pour l'audit qui soit suffisante pour pouvoir servir de base à l'identification et à l'évaluation des risques d'anomalies significatives.

12. Si l'auditeur de l'entité utilisatrice n'est pas en mesure d'acquérir une compréhension suffisante auprès de l'entité utilisatrice, il doit acquérir cette compréhension en mettant en œuvre une ou plusieurs des procédures suivantes :

   a) obtenir un rapport de type 1 ou de type 2, s'il y en a un de disponible ;

   b) contacter la société de services, par l'entremise de l'entité utilisatrice, afin d'obtenir certaines informations précises ;

   c) visiter la société de services et mettre en œuvre des procédures qui fourniront les informations nécessaires sur ses contrôles pertinents ;

---

[3] Norme ISA 315 (révisée), paragraphe 11.

[4] Norme ISA 315 (révisée), paragraphe 12.

d) faire appel à un autre auditeur afin qu'il mette en œuvre des procédures qui fourniront les informations nécessaires sur les contrôles pertinents de la société de services. (Réf. : par. A15 à A20)

Utilisation d'un rapport de type 1 ou de type 2 pour étayer la compréhension de la société de services acquise par l'auditeur de l'entité utilisatrice

13. Pour déterminer le caractère suffisant et approprié des éléments probants fournis par un rapport de type 1 ou de type 2, l'auditeur de l'entité utilisatrice doit s'assurer :

a) de la compétence professionnelle de l'auditeur de la société de services et de son indépendance par rapport à celle-ci ;

b) du caractère adéquat des normes selon lesquelles le rapport de type 1 ou de type 2 a été délivré. (Réf. : par. A21)

14. Si l'auditeur de l'entité utilisatrice prévoit d'utiliser un rapport de type 1 ou de type 2 à titre d'éléments probants pour étayer sa compréhension de la conception et de la mise en place des contrôles de la société de services, il doit :

a) évaluer si la description et la conception des contrôles de la société de services se rapportent à une date, ou couvrent une période, qui est appropriée au regard de ses besoins ;

b) évaluer le caractère suffisant et approprié des éléments probants fournis par le rapport pour permettre de comprendre les aspects du contrôle interne de l'entité utilisatrice pertinents pour l'audit ;

c) déterminer si les contrôles complémentaires de l'entité utilisatrice identifiés par la société de services sont pertinents dans le cas de l'entité utilisatrice et, si oui, vérifier si celle-ci a conçu et mis en place ces contrôles. (Réf. : par. A22 et A23)

Réponses à l'évaluation des risques d'anomalies significatives

15. Pour répondre à son évaluation des risques conformément à la norme ISA 330, l'auditeur de l'entité utilisatrice doit :

a) déterminer si les documents comptables détenus par l'entité utilisatrice contiennent des éléments probants suffisants et appropriés sur les assertions pertinentes des états financiers ;

et, dans la négative,

b) mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires afin d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés ou faire appel à un autre auditeur afin qu'il mette ces procédures en œuvre pour lui au sein de la société de services. (Réf. : par. A24 à A28)

Tests des contrôles

16. Lorsque son évaluation des risques repose sur l'attente d'un fonctionnement efficace des contrôles de la société de services, l'auditeur de l'entité utilisatrice doit obtenir des éléments probants sur l'efficacité du fonctionnement de ces contrôles en mettant en œuvre une ou plusieurs des procédures suivantes :

a) obtenir un rapport de type 2, s'il y en a un de disponible ;

b) effectuer des tests appropriés des contrôles au sein de la société de services ;

c) faire appel à un autre auditeur afin qu'il effectue des tests des contrôles pour lui au sein de la société de services. (Réf. : par. A29 et A30)

Utilisation d'un rapport de type 2 à titre d'élément probant attestant que les contrôles de la société de services fonctionnent efficacement

17. Si, conformément à l'alinéa 16 a), l'auditeur de l'entité utilisatrice prévoit d'utiliser un rapport de type 2 à titre d'élément probant attestant du fonctionnement efficace des contrôles de la société de services, il doit déterminer si le rapport de l'auditeur de la société de services fournit des éléments probants suffisants et appropriés sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles pour étayer son évaluation des risques. Pour ce faire, l'auditeur de l'entité utilisatrice doit :

a) évaluer si la description, la conception et l'efficacité du fonctionnement des contrôles de la société de services se rapportent à une date, ou couvrent une période, qui est appropriée au regard de ses besoins ;

b) déterminer si les contrôles complémentaires de l'entité utilisatrice identifiés par la société de services sont pertinents dans le cas de l'entité utilisatrice et, si oui, vérifier si celle-ci a conçu et mis en place ces contrôles, puis, lorsque c'est le cas, tester l'efficacité de leur fonctionnement ;

c) évaluer le caractère adéquat de la durée de la période couverte par les tests des contrôles et le temps écoulé depuis l'exécution de ces tests ;

d) évaluer si les tests des contrôles effectués par l'auditeur de la société de services ainsi que les résultats de ces tests, selon la description donnée dans le rapport de l'auditeur de la société de services, sont pertinents pour les assertions énoncées dans les états financiers de l'entité utilisatrice et fournissent des éléments probants suffisants et appropriés pour étayer l'évaluation des risques de l'auditeur de l'entité utilisatrice. (Réf. : par. A31 à A39)

Rapports de type 1 et de type 2 qui excluent les prestations d'un sous-traitant de la société de services

18. Si l'auditeur de l'entité utilisatrice prévoit d'utiliser un rapport de type 1 ou de type 2 qui exclut les prestations fournies par un sous-traitant de la société de services et que ces prestations sont pertinentes pour l'audit des états financiers de l'entité utilisatrice, il doit soumettre les prestations fournies par le sous-traitant de la société de services aux exigences de la présente norme ISA. (Réf. : par. A40)

Fraude, non-conformité aux textes légaux et réglementaires et anomalies non corrigées ayant rapport aux activités de la société de services

19. L'auditeur de l'entité utilisatrice doit demander à la direction de l'entité utilisatrice si la société de services lui a fait part, ou si l'entité utilisatrice a autrement pris connaissance, de cas de fraude, de non-conformité aux textes légaux ou réglementaires ou d'anomalies non corrigées affectant les états financiers de l'entité utilisatrice. L'auditeur de l'entité utilisatrice doit évaluer l'incidence

de tels cas sur la nature, le calendrier et l'étendue de ses procédures d'audit complémentaires, y compris sur ses conclusions et son rapport. (Réf. : par. A41)

Rapport de l'auditeur de l'entité utilisatrice

20. L'auditeur de l'entité utilisatrice doit exprimer une opinion modifiée dans son rapport conformément à la norme ISA 705 (révisée)[5] lorsqu'il n'est pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés concernant les prestations fournies par la société de services qui sont pertinentes pour l'audit des états financiers de l'entité utilisatrice. (Réf : par. A42)

21. L'auditeur de l'entité utilisatrice ne doit pas faire mention des travaux de l'auditeur de la société de services dans un rapport où il exprime une opinion d'audit non modifiée, à moins qu'un texte légal ou réglementaire ne l'y oblige. Il doit alors préciser dans son rapport qu'une telle mention n'atténue en rien sa responsabilité pour ce qui concerne l'opinion d'audit. (Réf : par. A43)

22. Si la mention des travaux de l'auditeur de la société de services est utile pour permettre de comprendre une opinion modifiée exprimée par l'auditeur de l'entité utilisatrice, celui-ci doit préciser dans son rapport qu'une telle mention n'atténue en rien sa propre responsabilité pour ce qui concerne cette opinion. (Réf. : par. A44)

***

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Acquisition d'une compréhension des prestations fournies par la société de services, y compris le contrôle interne

Sources d'informations (Réf. : par. 9)

A1. Des informations sur la nature des prestations fournies par une société de services peuvent provenir d'une grande variété de sources telles que :

- manuels d'utilisation ;
- descriptions générales des systèmes ;
- guides techniques ;
- contrat ou accord sur les niveaux de services conclu entre l'entité utilisatrice et la société de services ;
- rapports sur les contrôles de la société de services émanant de la société de services, de la fonction d'audit interne ou des autorités de réglementation ;
- rapports produits par l'auditeur de la société de services, et lettres de recommandations adressées à la direction, le cas échéant.

A2. Les connaissances acquises par l'expérience de l'auditeur de l'entité utilisatrice auprès de la société de services, par exemple dans le cadre d'autres missions d'audit, peuvent être utiles pour comprendre la nature des prestations fournies par la société de services. Ces connaissances

[5] Norme ISA 705 (révisée), *Expression d'une opinion modifiée dans le rapport de l'auditeur indépendant*, paragraphe 6.

peuvent être particulièrement utiles lorsque les prestations de la société de services et ses contrôles sur ces prestations sont largement standardisés.

Nature des prestations fournies par la société de services (Réf. : alinéa 9 a))

A3. Une entité utilisatrice peut faire appel à une société de services, par exemple une société qui traite des opérations et tient la comptabilité de ces opérations, ou qui enregistre des opérations et traite les données connexes. Les sociétés qui fournissent de tels services comprennent, par exemple, les services de fiducie des banques qui placent et gèrent des actifs pour des régimes d'avantages sociaux d'employés ou pour d'autres clients, les institutions de crédit hypothécaire qui gèrent des prêts hypothécaires pour le compte de tiers et les fournisseurs d'applications hébergées qui offrent des progiciels et un environnement technologique permettant aux clients de traiter des opérations financières et commerciales.

A4. Les prestations de sociétés de services pertinentes pour l'audit comprennent, entre autres :

- la tenue des documents comptables de l'entité utilisatrice ;
- la gestion d'actifs ;
- le déclenchement, l'enregistrement ou le traitement d'opérations à titre de mandataire de l'entité utilisatrice.

Considérations propres aux petites entités

A5. Les petites entités peuvent avoir recours à des services externes de tenue de livres, qui vont du traitement de certaines opérations (par exemple, le paiement des charges sociales) et de la tenue de la comptabilité à la préparation des états financiers. Le fait de faire appel à une telle société de services pour la préparation de ses états financiers ne dégage pas la direction de la petite entité et, le cas échéant, les responsables de la gouvernance de leurs responsabilités pour les états financiers[6].

Nature et caractère significatif des opérations traitées par la société de services (Réf. : alinéa 9 b))

A6. Une société de services peut établir des politiques et procédures qui ont une incidence sur le contrôle interne de l'entité utilisatrice. Ces politiques et procédures sont, du moins en partie, physiquement et opérationnellement distinctes de celles de l'entité utilisatrice. L'importance des contrôles de la société de services pour ceux de l'entité utilisatrice dépend de la nature des prestations fournies par la société de services, notamment la nature et le caractère significatif des opérations qu'elle traite pour l'entité utilisatrice. Dans certains cas, les opérations traitées et les comptes affectés par la société de services peuvent ne pas paraître significatifs par rapport aux états financiers de l'entité utilisatrice, mais la nature des opérations traitées peut être importante et il se peut que l'auditeur de l'entité utilisatrice détermine qu'une compréhension des contrôles de la société de services est nécessaire dans les circonstances.

---

[6] Norme ISA 200, *Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et réalisation d'un audit conforme aux Normes internationales d'audit*, paragraphes 4, A4 et A5.

Degré d'interaction entre les activités de la société de services et celles de l'entité utilisatrice (Réf. : alinéa 9 c))

A7. L'importance des contrôles de la société de services pour ceux de l'entité utilisatrice dépend également du degré d'interaction entre ses activités et celles de l'entité utilisatrice. Le degré d'interaction s'entend de la mesure dans laquelle une entité utilisatrice a la possibilité, et décide, de mettre en place des contrôles efficaces sur les opérations traitées par la société de services. Par exemple, il existe un degré d'interaction élevé entre les activités de l'entité utilisatrice et celles de la société de services lorsque l'entité utilisatrice autorise les opérations et la société de services traite les opérations et les comptabilise. Dans ces circonstances, il peut être faisable en pratique pour l'entité utilisatrice de mettre en place des contrôles efficaces sur ces opérations. Toutefois, lorsque la société de services procède au déclenchement ou à l'enregistrement initial des opérations de l'entité utilisatrice, les traite et les comptabilise, il existe un degré d'interaction moins élevé entre les deux entités. Dans ces circonstances, l'entité utilisatrice peut se trouver dans l'impossibilité de mettre en place des contrôles efficaces sur ces opérations, ou décider de ne pas mettre de tels contrôles en place, et s'appuyer sur les contrôles de la société de services.

Nature des relations entre l'entité utilisatrice et la société de services (Réf. : alinéa 9 d))

A8. Le contrat ou accord sur les niveaux de services conclu entre l'entité utilisatrice et la société de services peut prévoir des points tels que les suivants :

- les informations à fournir à l'entité utilisatrice et les responsabilités quant au déclenchement des opérations liées aux activités prises en charge par la société de services ;
- l'application des exigences des autorités de réglementation concernant les types de documents à établir et à tenir à jour, ou l'accès à ces documents ;
- l'indemnisation, si indemnisation il y a, à verser à l'entité utilisatrice en cas de manquement aux obligations de la société de services ;
- si la société de services fournira un rapport sur ses contrôles et, dans l'affirmative, s'il s'agira d'un rapport de type 1 ou de type 2 ;
- si l'auditeur de l'entité utilisatrice a droit d'accès aux documents comptables de l'entité utilisatrice établis et tenus à jour par la société de services et à d'autres informations requises pour la réalisation de l'audit ;
- la possibilité ou non d'une communication directe entre l'auditeur de l'entité utilisatrice et l'auditeur de la société de services.

A9. Il existe une relation directe entre la société de services et l'entité utilisatrice et entre la société de services et l'auditeur de la société de services. Toutefois, ces relations ne créent pas nécessairement de relation directe entre l'auditeur de l'entité utilisatrice et l'auditeur de la société de services. En l'absence de relation directe entre l'auditeur de l'entité utilisatrice et l'auditeur de la société de services, les communications entre les deux se font généralement par l'entremise de l'entité utilisatrice et de la société de services. Une relation directe peut également être créée entre l'auditeur de l'entité utilisatrice et l'auditeur de la société de services, compte tenu des règles de déontologie et des obligations de confidentialité pertinentes. Par exemple, l'auditeur de l'entité utilisatrice peut faire appel à l'auditeur de la société de services afin qu'il mette en œuvre pour lui des procédures telles que :

a) des tests des contrôles de la société de services ;

b) des procédures de corroboration sur les opérations et les soldes des états financiers de la société utilisatrice comptabilisés par la société de services.

Considérations propres aux entités du secteur public

A10. Les auditeurs d'entités du secteur public ont généralement des droits d'accès étendus établis par la législation. Toutefois, il arrive que ces droits d'accès ne puissent être exercés, par exemple lorsque la société de services est située dans un autre pays. Dans ce cas, l'auditeur de l'entité du secteur public pourrait devoir acquérir une compréhension de la législation de cet autre pays afin de déterminer si des droits d'accès appropriés peuvent être obtenus. Il peut également obtenir, ou demander à l'entité utilisatrice d'incorporer, des droits d'accès dans les dispositions contractuelles conclues entre l'entité utilisatrice et la société de services.

A11. Les auditeurs d'entités du secteur public peuvent également faire appel à un autre auditeur afin qu'il effectue pour eux des tests des contrôles ou des procédures de corroboration afin de confirmer la conformité aux textes légaux ou réglementaires ou autres textes émanant d'une autorité.

Compréhension des contrôles liés aux prestations fournies par la société de services (Réf. : par. 10)

A12. L'entité utilisatrice peut établir, sur les prestations de la société de services, des contrôles qui peuvent être testés par l'auditeur de l'entité utilisatrice et lui permettre de conclure au fonctionnement efficace des contrôles pour tout ou partie des assertions correspondantes, indépendamment des contrôles en place au sein de la société de services. Par exemple, lorsqu'une entité utilisatrice a recours à une société de services pour le traitement de la paie, elle peut soumettre la transmission et la réception des données de paie à des contrôles susceptibles de prévenir ou de détecter les anomalies significatives. Ces contrôles peuvent consister :

- à comparer les données soumises à la société de services avec les rapports d'information remis par la société de services après le traitement de ces données ;
- à refaire les calculs d'un échantillon des montants liés à la paie afin d'en contrôler l'exactitude et de vérifier le caractère raisonnable du montant total de la paie.

A13. En pareil cas, l'auditeur de l'entité utilisatrice peut effectuer des tests des contrôles de l'entité utilisatrice sur le traitement de la paie qui lui permettraient de conclure au fonctionnement efficace de ces contrôles pour les assertions liées aux opérations de la paie.

A14. Comme l'indique la norme ISA 315 (révisée)[7], pour certains risques, il se peut que l'auditeur de l'entité utilisatrice juge qu'il n'est pas possible ou faisable en pratique d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés au moyen de procédures de corroboration seulement. De tels risques peuvent être liés à l'enregistrement inexact ou erroné de catégories courantes et importantes d'opérations et de soldes de comptes, dont les caractéristiques permettent souvent un traitement hautement automatisé nécessitant peu ou pas d'intervention manuelle. Ces caractéristiques de traitement automatisé peuvent être particulièrement présentes lorsque l'entité utilisatrice fait appel à des sociétés de services. Dans un tel cas, les contrôles de l'entité

[7] Norme ISA 315 (révisée), paragraphe 30.

utilisatrice à l'égard de ces risques sont pertinents pour l'audit, et l'auditeur de l'entité utilisatrice doit donc en acquérir une compréhension et les évaluer, conformément aux paragraphes 9 et 10 de la présente norme ISA.

Procédures complémentaires lorsqu'une compréhension suffisante ne peut être acquise auprès de l'entité utilisatrice (Réf. : par. 12)

A15. Les facteurs suivants peuvent influencer l'auditeur de l'entité utilisatrice lorsqu'il a à décider quelle procédure ou quelle combinaison de procédures, parmi celles définies au paragraphe 12, il doit mettre en œuvre afin d'obtenir les informations nécessaires pour lui permettre d'identifier et d'évaluer les risques d'anomalies significatives associés aux prestations fournies à l'entité utilisatrice par la société de services :

- la taille de l'entité utilisatrice et celle de la société de services ;
- la complexité des opérations de l'entité utilisatrice et celle des prestations fournies par la société de services ;
- le lieu géographique de la société de services (par exemple, l'auditeur de l'entité utilisatrice peut décider de faire appel à un autre auditeur afin qu'il mette en œuvre pour lui des procédures au sein de la société de services, si cette dernière se trouve dans un lieu éloigné) ;
- la probabilité que la ou les procédures fournissent à l'auditeur de l'entité utilisatrice des éléments probants suffisants et appropriés ;
- la nature de la relation entre l'entité utilisatrice et la société de services.

A16. Une société de services peut faire appel à un auditeur afin qu'il fasse rapport sur la description et la conception de ses contrôles (rapport de type 1) ou sur la description, la conception et l'efficacité du fonctionnement de ses contrôles (rapport de type 2). Les rapports de type 1 ou de type 2 peuvent être délivrés en application de la norme internationale relative aux missions d'assurance 3402 (International Standard for Assurance Engagements (ISAE) 3402)[8] ou d'autres normes émanant d'un organisme de normalisation autorisé ou reconnu (qui peut nommer les rapports autrement, par exemple des rapports de type A ou de type B).

A17. La disponibilité d'un rapport de type 1 ou de type 2 dépendra généralement de l'inclusion ou non, dans le contrat conclu entre la société de services et l'entité utilisatrice, d'une disposition prévoyant la remise d'un tel rapport par la société de services. Une société de services peut également décider, pour des raisons pratiques, de volontairement fournir un rapport de type 1 ou de type 2 aux entités utilisatrices. Toutefois, dans certains cas, il peut arriver que les entités utilisatrices ne reçoivent aucun rapport de type 1 ou de type 2.

A18. Il se peut, dans certains cas, qu'une entité utilisatrice confie une ou plusieurs unités ou fonctions importantes, notamment l'ensemble de ses fonctions de planification et de conformité fiscales, ou de finance et de comptabilité, ou encore de contrôle financier, à une ou plusieurs sociétés de services. Lorsqu'aucun rapport sur les contrôles de la société de services n'est disponible dans de telles circonstances, une visite de la société de services pourrait être la procédure la plus

[8] Norme ISAE 3402, *Assurance Reports on Controls at a Service Organization*.

efficace pour permettre à l'auditeur de l'entité utilisatrice d'acquérir une compréhension des contrôles de la société de services, car l'interaction directe entre la direction de l'entité utilisatrice et celle de la société de services pourra probablement y être observée.

A19. Il est possible de faire appel à un autre auditeur afin qu'il mette en œuvre des procédures qui fourniront les informations nécessaires sur les contrôles pertinents de la société de services. Lorsqu'un rapport de type 1 ou de type 2 a été délivré, l'auditeur de l'entité utilisatrice peut charger l'auditeur de la société de services de mettre en œuvre ces procédures, puisque ce dernier est déjà en relation avec la société de services. Les indications de la norme ISA 600[9] peuvent se révéler utiles pour l'auditeur de l'entité utilisatrice qui utilise les travaux d'un autre auditeur, car elles traitent de la connaissance de l'autre auditeur (notamment en ce qui a trait à son indépendance et à sa compétence professionnelle), de l'intervention dans les travaux de l'autre auditeur en ce qui concerne la planification de la nature, du calendrier et de l'étendue de ces travaux et de l'évaluation du caractère suffisant et approprié des éléments probants obtenus.

A20. Une entité utilisatrice peut faire appel à une société de services qui, à son tour, fait appel à un sous-traitant pour assurer certaines des prestations fournies à l'entité utilisatrice et faisant partie du système d'information de l'entité utilisatrice pertinent pour l'information financière. Le sous-traitant de la société de services peut être une entité distincte de la société de services ou être lié à celle-ci. L'auditeur de l'entité utilisatrice peut avoir à tenir compte des contrôles du sous-traitant de la société de services. Lorsqu'il est fait appel à un ou plusieurs sous-traitants, l'interaction entre les activités de l'entité utilisatrice et celles de la société de services s'étend à l'interaction entre l'entité utilisatrice, la société de services et les sous-traitants de celle-ci. Le degré de cette interaction, ainsi que la nature et le caractère significatif ou non des opérations traitées par la société de services et ses sous-traitants constituent les principaux facteurs que l'auditeur de l'entité utilisatrice doit prendre en considération dans sa détermination de l'importance des contrôles de la société de services et des sous-traitants de la société de services pour ceux de l'entité utilisatrice.

Utilisation d'un rapport de type 1 ou de type 2 pour étayer la compréhension de la société de services acquise par l'auditeur de l'entité utilisatrice (Réf. : par. 13 et 14)

A21. L'auditeur de l'entité utilisatrice peut présenter des demandes d'informations sur l'auditeur de la société de services auprès du corps professionnel dont l'auditeur de la société de services est membre ou auprès d'autres professionnels et chercher à savoir s'il est soumis à la surveillance d'une autorité de réglementation. Il se peut que l'auditeur de la société de services exerce ses activités dans un pays où des normes différentes s'appliquent aux rapports sur les contrôles d'une société de services, et l'auditeur de l'entité utilisatrice peut alors obtenir de l'information sur les normes suivies par l'auditeur de la société de services auprès de l'organisme de normalisation compétent.

A22. Le rapport de type 1 ou de type 2 ainsi que les informations sur l'entité utilisatrice peuvent aider l'auditeur de l'entité utilisatrice à acquérir :

---

[9] Le paragraphe 2 de la norme ISA 600, *Audits d'états financiers de groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composantes) — Considérations particulières*, indique que : « La norme, adaptée au contexte dans la mesure nécessaire, peut se révéler utile pour un auditeur qui fait intervenir d'autres auditeurs dans l'audit d'états financiers qui ne sont pas des états financiers de groupe. » Voir aussi le paragraphe 19 de la norme ISA 600.

a) une compréhension des aspects des contrôles de la société de services qui peuvent avoir une incidence sur le traitement des opérations de l'entité utilisatrice, y compris le recours à des sous-traitants par la société de services ;

b) une compréhension du flux des opérations importantes au sein de la société de services pour déterminer les étapes du cheminement des opérations susceptibles d'entraîner des anomalies significatives dans les états financiers de l'entité utilisatrice ;

c) une compréhension des objectifs de contrôle de la société de services qui sont pertinents au regard des assertions contenues dans les états financiers de l'entité utilisatrice ;

d) une compréhension des contrôles de la société de services permettant de déterminer s'ils sont conçus et mis en place de manière à prévenir ou à détecter les erreurs de traitement susceptibles d'entraîner des anomalies significatives dans les états financiers de l'entité utilisatrice.

Un rapport de type 1 ou de type 2 peut aider l'auditeur de l'entité utilisatrice à acquérir une compréhension suffisante pour lui permettre d'identifier et d'évaluer les risques d'anomalies significatives. Un rapport de type 1 ne fournit toutefois aucun élément probant quant à l'efficacité du fonctionnement des contrôles pertinents.

A23. Un rapport de type 1 ou de type 2 qui se rapporte à une date ou couvre une période non comprise dans la période couverte par les états financiers de l'entité utilisatrice faisant l'objet de l'audit, peut néanmoins aider l'auditeur de l'entité utilisatrice à acquérir une compréhension préliminaire des contrôles mis en place dans la société de services, si le rapport est complété par des informations supplémentaires à jour provenant d'autres sources. Si la description des contrôles de la société de services se rapporte à une date ou couvre une période qui précède le début de la période faisant l'objet de l'audit, l'auditeur de l'entité utilisatrice peut mettre en œuvre des procédures en vue d'actualiser les informations contenues dans le rapport de type 1 ou de type 2, par exemple :

- en s'entretenant des changements survenus au sein de la société de services avec le personnel de l'entité utilisatrice bien placé pour être au courant de tels changements ;
- en passant en revue la documentation et la correspondance les plus récentes en provenance de la société de services ;
- en s'entretenant des changements avec le personnel de la société de services.

Réponses à l'évaluation des risques d'anomalies significatives (Réf. : par. 15)

A24. L'augmentation ou non du risque d'anomalies significatives pour l'entité utilisatrice du fait du recours à une société de services dépend de la nature des prestations fournies et des contrôles sur ces prestations. Dans certains cas, le recours à une société de services peut réduire le risque d'anomalies significatives, particulièrement si l'entité utilisatrice ne possède pas elle-même l'expertise requise pour réaliser certaines activités, par exemple le déclenchement, le traitement et l'enregistrement des opérations, ou ne dispose pas des ressources adéquates (par exemple, un système informatique).

A25. Lorsqu'une société de services assure la tenue de parties significatives des documents comptables de l'entité utilisatrice, l'auditeur de cette dernière pourrait avoir besoin d'accéder

directement à ces documents afin d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés quant au fonctionnement des contrôles sur les documents ou d'obtenir une corroboration des opérations et des soldes qui y sont inscrits, ou les deux. Un tel accès peut impliquer l'inspection physique des documents dans les locaux de la société de services ou la consultation des documents sur support électronique depuis les locaux de l'entité utilisatrice ou ailleurs, ou les deux. Lorsque l'accès direct se fait électroniquement, l'auditeur de l'entité utilisatrice peut de ce fait obtenir des éléments probants quant au caractère adéquat des contrôles de la société de services sur l'exactitude et l'intégrité des données de l'entité utilisatrice dont est chargée la société de services.

A26. Pour déterminer la nature et l'étendue des éléments probants à obtenir relativement aux soldes qui représentent des actifs détenus ou des opérations prises en charge par la société de services pour le compte de l'entité utilisatrice, l'auditeur de l'entité utilisatrice peut envisager de mettre en œuvre les procédures suivantes :

a) inspecter les livres et autres documents détenus par l'entité utilisatrice : la fiabilité de cette source d'éléments probants est fonction de la nature et de l'étendue des documents comptables et des pièces justificatives détenus par l'entité utilisatrice. Dans certains cas, l'entité utilisatrice pourrait ne pas procéder à la tenue d'une comptabilité détaillée ou de pièces justificatives concernant les opérations particulières réalisées pour son compte ;

b) inspecter les livres et autres documents détenus par la société de services : l'accès de l'auditeur de l'entité utilisatrice aux documents de la société de services peut être prévu dans les accords contractuels conclus entre l'entité utilisatrice et la société de services. L'auditeur de l'entité utilisatrice peut également demander à un autre auditeur d'obtenir en son nom l'accès aux documents de l'entité utilisatrice tenus par la société de services ;

c) obtenir de la société de services confirmation des soldes et des opérations : lorsque l'entité utilisatrice tient à jour une comptabilité autonome des soldes et opérations, une confirmation de la société de services corroborant les documents comptables de l'entité utilisatrice peut fournir des éléments probants fiables quant à l'existence des opérations et actifs concernés. Par exemple, lorsqu'il est fait appel à plusieurs sociétés de services, comme un gestionnaire de portefeuille et un dépositaire, et que ces sociétés de services tiennent une comptabilité autonome, l'auditeur de l'entité utilisatrice peut obtenir confirmation des soldes auprès de ces sociétés et comparer les informations recueillies avec les documents comptables autonomes de l'entité utilisatrice.

   Si l'entité utilisatrice ne tient pas une comptabilité autonome, l'information obtenue dans les confirmations de la société de services n'est qu'un énoncé du contenu des documents comptables tenus par la société de services. Par conséquent, ces confirmations ne constituent pas à elles seules des éléments probants fiables. Dans ce cas, l'auditeur de l'entité utilisatrice peut s'interroger sur l'existence éventuelle d'une autre source indépendante d'éléments probants ;

d) mettre en œuvre des procédures analytiques portant sur la comptabilité tenue par l'entité utilisatrice ou sur les rapports reçus de la société de services : l'efficacité des procédures analytiques variera probablement selon les assertions, et sera fonction de l'étendue et du niveau de détail des informations disponibles.

A27. Un autre auditeur peut mettre en œuvre des procédures de la nature des procédures de corroboration pour répondre aux besoins des auditeurs des entités utilisatrices. La mission de l'autre auditeur peut alors comporter la mise en œuvre de procédures convenues entre l'entité utilisatrice et son auditeur et la société de services et son auditeur. Les constatations découlant des procédures mises en œuvre par l'autre auditeur sont passées en revue par l'auditeur de l'entité utilisatrice afin de déterminer si elles constituent des éléments probants suffisants et appropriés. En outre, il peut arriver que l'auditeur de la société de services soit tenu par les pouvoirs publics ou des accords contractuels de mettre en œuvre des procédures particulières de la nature des procédures de corroboration. Les résultats de l'application des procédures exigées aux opérations et aux soldes traités par la société de services peuvent être retenus par l'auditeur de l'entité utilisatrice parmi les éléments probants nécessaires pour étayer son opinion d'audit. Dans ces circonstances, il pourrait être approprié pour l'auditeur de l'entité utilisatrice et l'auditeur de la société de services de s'entendre, avant la mise en œuvre de ces procédures, sur la documentation de l'audit ou sur l'accès à cette documentation qui seront fournis à l'auditeur de l'entité utilisatrice.

A28. Dans certaines circonstances, en particulier lorsqu'une entité utilisatrice confie une partie ou la totalité de sa fonction de trésorerie à une société de services, l'auditeur de l'entité utilisatrice peut se trouver dans une situation où une partie importante des éléments probants réside dans la société de services. Des procédures de corroboration pourraient devoir être mises en œuvre dans la société de services par l'auditeur de l'entité utilisatrice ou par un autre auditeur en son nom. L'auditeur de la société de services peut préparer un rapport de type 2 et, en plus, mettre en œuvre des procédures de corroboration pour l'auditeur de l'entité utilisatrice. L'intervention d'un autre auditeur ne modifie en rien la responsabilité de l'auditeur de l'entité utilisatrice d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés afin de disposer d'une base raisonnable pour étayer son opinion. Par conséquent, afin de déterminer si des éléments probants suffisants et appropriés ont été obtenus et s'il doit mettre en œuvre des procédures de corroboration complémentaires, l'auditeur de l'entité utilisatrice doit prendre en considération sa propre intervention dans la direction, la supervision et la réalisation des procédures de corroboration mises en œuvre par l'autre auditeur, ou les éléments probants concernant la direction, la supervision et la mise en œuvre de ces procédures.

Tests des contrôles (Réf. : par. 16)

A29. La norme ISA 330[10] exige de l'auditeur de l'entité utilisatrice qu'il conçoive et mette en œuvre des tests sur les contrôles pertinents de manière à obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur l'efficacité de leur fonctionnement dans certaines circonstances. Dans le cas d'une société de services, cette exigence s'applique :

a) lorsque l'évaluation des risques d'anomalies significatives par l'auditeur de l'entité utilisatrice repose sur l'attente d'un fonctionnement efficace des contrôles de la société de services (autrement dit, l'auditeur de l'entité utilisatrice a l'intention de s'appuyer sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles de la société de services lors de la détermination de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures de corroboration) ;

[10] Norme ISA 330, paragraphe 8.

b) lorsque les procédures de corroboration ne peuvent, à elles seules ou combinées avec des tests de l'efficacité du fonctionnement des contrôles de l'entité utilisatrice, fournir des éléments probants suffisants et appropriés au niveau des assertions.

A30. En l'absence de rapport de type 2, l'auditeur de l'entité utilisatrice peut communiquer avec la société de services, par l'entremise de l'entité utilisatrice, afin de demander que l'auditeur de la société de services prépare un rapport de type 2 comprenant des tests de l'efficacité du fonctionnement des contrôles pertinents, ou il peut avoir recours à un autre auditeur pour mettre en œuvre des procédures au sein de la société de services pour tester l'efficacité du fonctionnement de ces contrôles. L'auditeur de l'entité utilisatrice peut également visiter la société de services et effectuer les tests des contrôles pertinents si la société de services y consent. Dans son évaluation des risques, l'auditeur de l'entité utilisatrice tient compte des éléments probants fournis tant par les travaux de l'autre auditeur que par les procédures qu'il a lui-même mises en œuvre.

Utilisation d'un rapport de type 2 à titre d'élément probant attestant que les contrôles de la société de services fonctionnent efficacement (Réf. : par. 17)

A31. Étant donné qu'un rapport de type 2 peut viser à répondre aux besoins de différents auditeurs d'entités utilisatrices, les tests des contrôles et les résultats de ces tests décrits dans le rapport de l'auditeur de la société de services pourraient ne pas être pertinents pour certaines assertions importantes contenues dans les états financiers de l'entité utilisatrice. Les tests des contrôles et les résultats de ces tests qui sont pertinents sont évalués afin de s'assurer que le rapport de l'auditeur de la société de services fournit des éléments probants suffisants et appropriés quant à l'efficacité du fonctionnement des contrôles pour étayer l'évaluation des risques par l'auditeur de l'entité utilisatrice. À cet égard, l'auditeur de l'entité utilisatrice peut prendre en considération les facteurs suivants :

a) la période couverte par les tests des contrôles et le temps écoulé depuis la réalisation des tests des contrôles ;

b) l'étendue des travaux de l'auditeur de la société de services, les prestations et les processus couverts, les contrôles testés et les tests effectués, et le lien entre les contrôles testés et les contrôles de l'entité utilisatrice ;

c) les résultats des tests des contrôles et l'opinion de l'auditeur de la société de services sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles.

A32. Pour certaines assertions, plus la période couverte par un test particulier est courte et plus le temps écoulé depuis l'application du test est grand, moins le test fournira d'éléments probants. En comparant la période couverte par le rapport de type 2 avec la période d'information financière de l'entité utilisatrice, l'auditeur de celle-ci peut conclure que le rapport de type 2 fournit moins d'éléments probants s'il y a peu de chevauchement entre la période couverte par le rapport et la période pour laquelle l'auditeur de l'entité utilisatrice prévoit s'appuyer sur le rapport. Lorsque c'est le cas, un rapport de type 2 couvrant la période précédente ou subséquente pourrait fournir des éléments probants additionnels. Dans d'autres cas, l'auditeur de l'entité utilisatrice peut juger nécessaire d'effectuer, ou de demander à un autre auditeur d'effectuer pour lui, des tests des contrôles au sein de la société de services afin d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur l'efficacité du fonctionnement de ces contrôles.

A33. Il peut également être nécessaire que l'auditeur de l'entité utilisatrice obtienne des éléments probants additionnels sur les changements importants apportés aux contrôles pertinents de la société de services en dehors de la période couverte par le rapport de type 2 ou qu'il détermine des procédures d'audit supplémentaires à mettre en œuvre. Parmi les facteurs pertinents pour la détermination des éléments probants additionnels à recueillir sur les contrôles de la société de services qui fonctionnaient en dehors de la période couverte par le rapport de l'auditeur de la société de services, il y a les suivants :

- l'importance de l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions ;
- les contrôles spécifiques qui ont été testés pendant la période intermédiaire, et les changements importants qui leur ont été apportés depuis, y compris les changements intervenus dans le système d'information, les processus et le personnel ;
- la mesure dans laquelle ont été obtenus des éléments probants quant à l'efficacité du fonctionnement de ces contrôles ;
- la durée de la période restant à couvrir ;
- la mesure dans laquelle l'auditeur de l'entité utilisatrice a l'intention de réduire les procédures de corroboration complémentaires, compte tenu du niveau de confiance placé dans les contrôles ;
- l'efficacité de l'environnement de contrôle et du suivi des contrôles de l'entité utilisatrice.

A34. Pour obtenir des éléments probants additionnels, l'auditeur peut par exemple étendre les tests des contrôles sur la période restant à couvrir ou tester le suivi des contrôles qu'exerce l'entité utilisatrice.

A35. Lorsque la période couverte par les tests de l'auditeur de la société de services ne coïncide aucunement avec la période d'information financière de l'entité utilisatrice, l'auditeur de l'entité utilisatrice ne pourra s'appuyer sur ces tests pour conclure au fonctionnement efficace des contrôles de l'entité utilisatrice étant donné qu'ils ne fournissent aucun élément probant quant à l'efficacité des contrôles pour la période visée par l'audit, à moins que d'autres procédures ne soient mises en œuvre.

A36. Dans certaines circonstances, une prestation fournie par une société de services peut être conçue en supposant que certains contrôles seront mis en œuvre par l'entité utilisatrice. Par exemple, une prestation peut être conçue en supposant que l'entité utilisatrice aura mis en place des contrôles pour l'autorisation des opérations avant qu'elles ne soient transmises pour traitement à la société de services. Dans une telle situation, la description des contrôles de la société de services peut inclure une description des contrôles complémentaires de l'entité utilisatrice. L'auditeur de l'entité utilisatrice s'interroge alors sur la pertinence des contrôles complémentaires de l'entité utilisatrice par rapport à la prestation fournie à l'entité utilisatrice.

A37. Si l'auditeur de l'entité utilisatrice est d'avis que le rapport de l'auditeur de la société de services ne fournit peut-être pas d'éléments probants suffisants et appropriés, par exemple si ce rapport ne contient pas la description des tests des contrôles effectués par l'auditeur de la société de services ni les résultats de ces tests, il peut compléter sa compréhension des procédures et des conclusions de l'auditeur de la société de services en communiquant avec la société de services par l'entremise de l'entité utilisatrice, afin de demander un entretien avec l'auditeur de la société

de services sur l'étendue et les résultats des travaux de celui-ci. Par ailleurs, si l'auditeur de l'entité utilisatrice le considère comme nécessaire, il peut communiquer avec la société de services, par l'entremise de l'entité utilisatrice, afin de demander que l'auditeur de la société de services mette en œuvre certaines procédures au sein de la société de services. Autrement, l'auditeur de l'entité utilisatrice, ou un autre auditeur à sa demande, peut mettre en œuvre ces procédures.

A38. Le rapport de type 2 de l'auditeur de la société de services fait état des résultats des tests, y compris des écarts et des autres informations qui sont susceptibles d'avoir une incidence sur les conclusions de l'auditeur de l'entité utilisatrice. Les écarts constatés par l'auditeur de la société de services ou l'expression d'une opinion modifiée dans le rapport de type 2 de l'auditeur de la société de services ne signifient pas nécessairement que le rapport en question ne sera pas utile dans le cadre de l'audit des états financiers de l'entité utilisatrice pour l'appréciation du risque d'anomalies significatives. Les écarts et le fondement d'une opinion modifiée dans le rapport de type 2 de l'auditeur de la société de services sont plutôt pris en considération dans l'appréciation, par l'auditeur de l'entité utilisatrice, des tests des contrôles effectués par l'auditeur de la société de services. Dans le cadre de cette prise en considération, l'auditeur de l'entité utilisatrice peut s'entretenir des écarts et du fondement de l'opinion modifiée avec l'auditeur de la société de services. Une telle communication n'est toutefois possible que si l'entité utilisatrice en obtient l'approbation préalable de la société de services.

Communication des déficiences du contrôle interne relevées au cours de l'audit

A39. L'auditeur de l'entité utilisatrice est tenu de communiquer par écrit et en temps opportun à la direction et aux responsables de la gouvernance les déficiences importantes relevées au cours de l'audit[11]. L'auditeur de l'entité utilisatrice doit également communiquer en temps opportun à la direction, au niveau hiérarchique approprié, les autres déficiences du contrôle interne relevées au cours de l'audit qui sont suffisamment préoccupantes, selon son jugement professionnel, pour nécessiter l'attention de la direction[12]. Les questions que l'auditeur de l'entité utilisatrice peut relever au cours de l'audit et souhaiter communiquer à la direction et aux responsables de la gouvernance de l'entité utilisatrice comprennent :

- tout suivi des contrôles qui pourrait être mis en place par l'entité utilisatrice, y compris ceux identifiés par suite de l'obtention d'un rapport de type 1 ou de type 2 ;
- les cas où un rapport de type 1 ou de type 2 fait état de contrôles complémentaires de l'entité utilisatrice qui n'ont pas été mis en place par celle-ci ;
- les contrôles qui pourraient être nécessaires au sein de la société de services mais qui ne semblent pas avoir été mis en place ou qui ne sont pas expressément couverts par un rapport de type 2.

[11] Norme ISA 265, *Communication des déficiences du contrôle interne aux responsables de la gouvernance et à la direction*, paragraphes 9 et 10.

[12] Norme ISA 265, paragraphe 10.

Rapports de type 1 et de type 2 qui excluent les prestations d'un sous-traitant de la société de services (Réf. : par. 18)

A40. Si une société de services a recours à un sous-traitant, l'auditeur de la société de services peut, dans son rapport, inclure les objectifs de contrôle pertinents et les contrôles correspondants du sous-traitant de la société de services dans la description du système de la société de services et dans l'étendue de sa mission, ou les en exclure. Ces deux méthodes d'établissement du rapport sont respectivement appelées « méthode de l'inclusion » et « méthode de l'exclusion ». Si le rapport de type 1 ou de type 2 exclut les contrôles du sous-traitant de la société de services, et que les prestations fournies par ce sous-traitant sont pertinentes pour l'audit des états financiers de l'entité utilisatrice, l'auditeur de l'entité utilisatrice est tenu d'appliquer les exigences de la présente norme ISA en ce qui concerne le sous-traitant de la société de services. La nature et l'étendue des travaux à effectuer par l'auditeur de l'entité utilisatrice relativement aux prestations fournies par un sous-traitant de la société de services dépendent de la nature et de l'importance de ces prestations pour l'entité utilisatrice et de leur pertinence pour l'audit. L'application des exigences du paragraphe 9 aide l'auditeur de l'entité utilisatrice à déterminer l'incidence des prestations du sous-traitant de la société de services et la nature et l'étendue des travaux à effectuer.

Fraude, non-conformité aux textes légaux et réglementaires et anomalies non corrigées ayant rapport aux activités de la société de services (Réf. : par. 19)

A41. Une société de services peut être tenue, selon les modalités du contrat conclu avec les entités utilisatrices, d'informer les entités utilisatrices concernées de tout cas de fraude, de non-conformité aux textes légaux et réglementaires ou d'anomalies non corrigées imputables à la direction ou au personnel de la société de services. Comme l'exige le paragraphe 19, l'auditeur de l'entité utilisatrice demande à la direction de l'entité utilisatrice si la société de services l'a informée de l'existence de tels problèmes et, le cas échéant, évalue si les problèmes signalés ont une incidence sur la nature, le calendrier d'application et l'étendue de ses procédures d'audit complémentaires. Dans certains cas, l'auditeur de l'entité utilisatrice peut avoir besoin d'informations supplémentaires pour procéder à cette évaluation et peut demander à l'entité utilisatrice de communiquer avec la société de services pour obtenir ces informations.

Rapport de l'auditeur de l'entité utilisatrice (Réf. : par. 20)

A42. Lorsque l'auditeur de l'entité utilisatrice n'est pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés concernant les prestations fournies par la société de services qui sont pertinentes pour l'audit des états financiers de l'entité utilisatrice, il y a limitation de l'étendue des travaux d'audit. Cette situation peut survenir :

- lorsque l'auditeur de l'entité utilisatrice n'est pas en mesure d'acquérir une compréhension suffisante des prestations fournies par la société de services et ne dispose d'aucune base pour identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives ;
- lorsque l'évaluation des risques par l'auditeur de l'entité utilisatrice repose sur l'attente d'un fonctionnent efficace des contrôles de la société de services, et qu'il n'est pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur l'efficacité du fonctionnement de ces contrôles ;

- lorsque seuls les documents comptables détenus par la société de services contiennent des éléments probants suffisants et appropriés, et que l'auditeur de l'entité utilisatrice ne peut obtenir un accès direct à ces documents.

La question de savoir si l'auditeur de l'entité utilisatrice exprime une opinion avec réserve ou formule une impossibilité d'exprimer une opinion dans son rapport dépend de ses conclusions quant au caractère significatif ou généralisé des incidences possibles sur les états financiers.

Mention des travaux de l'auditeur de la société de services (Réf. : par. 21 et 22)

A43. Dans certains cas, les textes légaux ou réglementaires peuvent obliger l'auditeur de l'entité utilisatrice à faire mention des travaux de l'auditeur de la société de services dans son rapport, par exemple pour répondre au besoin de transparence dans le secteur public. Il peut alors être nécessaire que l'auditeur de l'entité utilisatrice obtienne le consentement préalable de l'auditeur de la société de services.

A44. Le fait qu'une entité utilisatrice fait appel à une société de services ne modifie en rien la responsabilité qu'imposent les normes ISA à l'auditeur de l'entité utilisatrice d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés afin de disposer d'une base raisonnable pour étayer son opinion. Par conséquent, l'auditeur de l'entité utilisatrice n'indique pas que le rapport de l'auditeur de la société de services sert de fondement partiel à l'opinion qu'il exprime sur les états financiers de l'entité utilisatrice. Par contre, lorsque l'auditeur de l'entité utilisatrice exprime une opinion modifiée en raison de l'expression d'une opinion modifiée dans le rapport de l'auditeur de la société de services, il ne lui est pas interdit de faire mention du rapport de l'auditeur de la société de services si cela contribue à expliquer les motifs de sa propre opinion modifiée. Il peut alors être nécessaire que l'auditeur de l'entité utilisatrice obtienne le consentement préalable de l'auditeur de la société de services.

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT 450

ÉVALUATION DES ANOMALIES DÉTECTÉES AU COURS DE L'AUDIT

(En vigueur pour les audits d'états financiers des périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009.)

SOMMAIRE

Paragraphe

Introduction

Champ d'application de la présente norme ISA 1

Date d'entrée en vigueur 2

Objectif 3

Définitions 4

Exigences

Cumul des anomalies détectées 5

Prise en considération des anomalies détectées à mesure que progresse l'audit 6-7

Communication et correction des anomalies 8-9

Évaluation de l'incidence des anomalies non corrigées 10-13

Déclarations écrites 14

Documentation 15

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Définition d'une anomalie A1

Cumul des anomalies détectées A2-A6

Prise en considération des anomalies détectées à mesure que progresse l'audit A7-A9

Communication et correction des anomalies A10-A13

Évaluation de l'incidence des anomalies non corrigées A14-A28

Déclarations écrites A29

Documentation A30

La Norme internationale d'audit (ISA) 450, *Évaluation des anomalies détectées au cours de l'audit*, 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 d'évaluer l'incidence des anomalies détectées sur l'audit et l'incidence des anomalies non corrigées, le cas échéant, sur les états financiers. La norme ISA 700 traite de la responsabilité qui incombe à l'auditeur, lorsqu'il se forme une opinion sur les états financiers, de déterminer s'il a acquis une assurance raisonnable que les états financiers, pris dans leur ensemble, sont exempts d'anomalies significatives. Cette détermination exigée par la norme ISA 700 (révisée) tient compte de l'évaluation, en conformité avec la présente norme ISA[1], de l'incidence des anomalies non corrigées, le cas échéant, sur les états financiers. La norme ISA 320[2] traite de la responsabilité qui incombe à l'auditeur d'appliquer adéquatement le concept de caractère significatif dans la planification et la réalisation d'un audit d'états financiers.

Date d'entrée en vigueur

2. La présente norme ISA s'applique aux audits d'états financiers des périodes closes à compter du 15 décembre 2009.

Objectif

3. L'objectif de l'auditeur est d'évaluer :

   a) l'incidence des anomalies détectées sur l'audit ;

   b) l'incidence des anomalies non corrigées, le cas échéant, sur les états financiers.

Définitions

4. Dans les normes ISA, on entend par :

   a) « anomalie », un écart entre le montant présenté, le classement ou la présentation d'un élément ou les informations fournies à son sujet dans les états financiers et le montant, le classement, la présentation ou les informations exigés pour cet élément selon le référentiel d'information financière applicable. Des anomalies peuvent résulter d'erreurs ou de fraudes. (Réf. : par. A1)

      Dans les cas où l'auditeur exprime une opinion indiquant si les états financiers donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle[a], les anomalies comprennent également les corrections que l'auditeur juge nécessaire d'apporter aux montants, au classement, à la présentation ou aux informations fournies afin que les états financiers donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle ;

   b) « anomalies non corrigées », les anomalies dont l'auditeur a fait le cumul au cours de l'audit et qui n'ont pas été corrigées.

---

[1] Norme ISA 700 (révisée), *Opinion et rapport sur des états financiers*, paragraphes 10 et 11.

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

[a] *Note du traducteur – L'expression « donnent […] une image fidèle » a été utilisée pour traduire à la fois les expressions « are presented fairly » et « give a true and fair view » qui, selon le paragraphe 25 de la version anglaise de la norme ISA 700 (révisée), sont considérées comme étant équivalentes.*

Exigences

Cumul des anomalies détectées

5. L'auditeur doit faire le cumul des anomalies détectées au cours de l'audit, à l'exclusion de celles qui sont manifestement négligeables. (Réf. : par. A2 à A6)

Prise en considération des anomalies détectées à mesure que progresse l'audit

6. L'auditeur doit se demander s'il est nécessaire de réviser la stratégie générale d'audit et le plan de mission dans l'un ou l'autre des cas suivants :

   a) la nature des anomalies détectées et les circonstances dans lesquelles elles se sont produites indiquent l'existence possible d'autres anomalies qui, ajoutées au cumul des anomalies détectées au cours de l'audit, pourraient être significatives ; (Réf. : par. A7)

   b) le cumul des anomalies détectées au cours de l'audit avoisine le seuil de signification déterminé conformément à la norme ISA 320. (Réf. : par. A8)

7. Si, à la demande de l'auditeur, la direction examine une catégorie d'opérations, un solde de compte ou une information à fournir et corrige les anomalies détectées, l'auditeur doit mettre en œuvre des procédures d'audit supplémentaires afin de déterminer s'il subsiste des anomalies. (Réf. : par. A9)

Communication et correction des anomalies

8. L'auditeur doit, à moins que des textes légaux ou réglementaires ne l'interdisent, communiquer en temps opportun à la direction, au niveau hiérarchique approprié, toutes les anomalies dont il a fait le cumul au cours de l'audit[3]. Il doit aussi lui demander de les corriger. (Réf. : par. A10 à A12)

9. Si la direction refuse de corriger tout ou partie des anomalies qui lui ont été communiquées par l'auditeur, celui-ci doit acquérir une compréhension des motifs du refus de la direction et il doit en tenir compte lorsqu'il évalue si les états financiers pris dans leur ensemble sont exempts d'anomalies significatives. (Réf. : par. A13)

Évaluation de l'incidence des anomalies non corrigées

10. Avant d'évaluer l'incidence des anomalies non corrigées, l'auditeur doit reconsidérer le seuil de signification déterminé conformément à la norme ISA 320, afin de confirmer s'il demeure approprié au regard des résultats financiers réels de l'entité. (Réf. : par. A14 et A15)

11. L'auditeur doit déterminer si les anomalies non corrigées sont significatives, individuellement ou collectivement. Pour ce faire, il doit prendre en considération :

    a) l'ordre de grandeur et la nature des anomalies, tant par rapport à certaines catégories d'opérations, à certains soldes de comptes et à certaines informations à fournir que par rapport aux états financiers pris dans leur ensemble, ainsi que les circonstances particulières dans lesquelles elles se sont produites ; (Réf. : par. A16 à A22, A24 et A25)

---

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

b) l'incidence des anomalies non corrigées liées aux périodes antérieures sur les catégories d'opérations, soldes de comptes ou informations à fournir concernés, et sur les états financiers pris dans leur ensemble. (Réf. : par. A23)

Communication avec les responsables de la gouvernance

12. À moins que des textes légaux ou réglementaires ne l'interdisent, l'auditeur doit communiquer aux responsables de la gouvernance les anomalies non corrigées, en décrivant l'incidence qu'elles peuvent avoir, individuellement ou collectivement, sur l'opinion à exprimer dans son rapport[4]. Dans cette communication, l'auditeur doit identifier une à une chacune des anomalies significatives non corrigées. L'auditeur doit en outre demander la correction des anomalies non corrigées. (Réf. : par. A26 à A28)

13. L'auditeur doit aussi communiquer aux responsables de la gouvernance l'incidence des anomalies non corrigées liées aux périodes antérieures sur les catégories d'opérations, soldes de comptes ou informations à fournir concernés, et sur les états financiers pris dans leur ensemble.

Déclarations écrites

14. L'auditeur doit obtenir de la direction et, s'il y a lieu, des responsables de la gouvernance une déclaration écrite indiquant s'ils sont d'avis que l'incidence des anomalies non corrigées, considérées individuellement ou collectivement, est non significative par rapport aux états financiers pris dans leur ensemble. Un sommaire des anomalies non corrigées doit figurer dans la déclaration écrite ou y être joint. (Réf. : par. A29)

Documentation

15. L'auditeur doit consigner dans la documentation de l'audit[5] : (Réf. : par. A30)

a) le montant en deçà duquel les anomalies sont considérées comme manifestement négligeables (paragraphe 5) ;

b) toutes les anomalies dont l'auditeur a fait le cumul au cours de l'audit, en indiquant si elles ont été corrigées ou non (paragraphes 5, 8 et 12) ;

c) la conclusion de l'auditeur sur la question de savoir si les anomalies non corrigées sont significatives, individuellement ou collectivement, et les motifs à l'appui de cette conclusion (paragraphe 11).

***

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Définition d'une anomalie (Réf. : alinéa 4 a))

A1. Voici des causes possibles des anomalies :

a) une inexactitude dans la collecte ou le traitement des données ayant servi à préparer les états financiers ;

---

4 Voir la note 3.

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

b) l'omission d'un montant ou d'une information à fournir, y compris les informations inadéquates ou incomplètes et celles qui visent à atteindre les objectifs d'information imposés dans certains référentiels d'information financière, le cas échéant[6] ;

c) une estimation comptable incorrecte en raison de l'oubli ou d'une interprétation manifestement erronée de certains faits ;

d) les jugements de la direction concernant des estimations comptables que l'auditeur considère comme déraisonnables ou le choix ou l'application de méthodes comptables que l'auditeur considère comme inappropriées ;

e) un classement, un regroupement ou une ventilation inappropriés des informations ;

f) dans le cas d'états financiers préparés conformément à un référentiel d'information financière reposant sur le principe d'image fidèle, l'omission de fournir une information nécessaire pour que les états financiers donnent une image fidèle, mais qui n'est pas expressément exigée par le référentiel[7].

On trouvera des exemples d'anomalies résultant d'une fraude dans la norme ISA 240[8].

Cumul des anomalies détectées (Réf. : par. 5)

« Manifestement négligeable »

A2. Le paragraphe 5 exige que l'auditeur fasse le cumul des anomalies détectées au cours de l'audit, à l'exclusion de celles qui sont manifestement négligeables. L'expression « manifestement négligeable » n'est pas synonyme de « non significatif ». Les anomalies manifestement négligeables seront d'un tout autre ordre de grandeur (moindre) ou d'une tout autre nature que celles qui seraient considérées comme significatives, et seront manifestement sans conséquence, qu'elles soient prises individuellement ou collectivement et qu'elles soient jugées selon des critères d'ordre de grandeur, de nature ou de circonstance. En cas d'incertitude quant au caractère manifestement négligeable d'une ou de plusieurs anomalies, on considère qu'elles ne sont pas manifestement négligeables.

Anomalies dans un état financier

A3. L'auditeur peut déterminer un montant en deçà duquel les anomalies relatives à des montants figurant dans un état financier seront tenues pour manifestement négligeables et n'auront pas à être cumulées du fait qu'il est d'avis que le cumul de telles anomalies n'aurait de toute évidence aucun effet significatif sur les états financiers. Les anomalies relatives à des montants qui sont au-delà du montant déterminé doivent toutefois être cumulées conformément au paragraphe 5. En outre, il se peut que les anomalies relatives à des montants ne soient pas tenues pour

---

6 Par exemple, le paragraphe 42H de la Norme internationale d'information financière (IFRS) 7 *Instruments financiers : Informations à fournir* indique que « [l]'entité doit fournir toute information supplémentaire qu'elle considère comme nécessaire pour atteindre les objectifs d'information visés au paragraphe ... ».

7 Par exemple, les IFRS exigent que l'entité fournisse des informations supplémentaires lorsque le simple respect des dispositions particulières des IFRS ne permet pas aux utilisateurs de comprendre l'incidence de transactions particulières, d'autres événements ou conditions sur la situation financière de l'entité et sur sa performance financière (Norme comptable internationale (IAS) 1 *Présentation des états financiers*, paragraphe 17(c)).

8 Norme ISA 240, *Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers*, paragraphes A1 à A7.

manifestement négligeables, qu'elles soient jugées selon des critères de nature ou de circonstance, et, le cas échéant, doivent être cumulées conformément au paragraphe 5.

Anomalies dans les informations fournies

A4. Les anomalies dans les informations fournies peuvent aussi être tenues pour manifestement négligeables, qu'elles soient prises individuellement ou collectivement et qu'elles soient jugées selon des critères d'ordre de grandeur, de nature ou de circonstance. Les anomalies dans les informations fournies qui ne sont pas tenues pour manifestement négligeables sont également cumulées, pour que l'auditeur puisse évaluer plus facilement leur incidence sur les informations pertinentes et sur les états financiers pris dans leur ensemble. Le paragraphe A17 fournit des exemples d'anomalies significatives dans les informations qualitatives.

Cumul des anomalies

A5. Les anomalies jugées selon des critères de nature ou de circonstance, cumulées comme il est décrit aux paragraphes A3 et A4, ne peuvent être regroupées de la même manière que les anomalies relatives à des montants. Néanmoins, l'auditeur est tenu par le paragraphe 11 d'évaluer ces anomalies individuellement et collectivement (c'est-à-dire collectivement avec les autres anomalies), afin de déterminer si elles sont significatives.

A6. Afin de faciliter l'évaluation par l'auditeur de l'incidence des anomalies détectées au cours de l'audit et leur communication à la direction et aux responsables de la gouvernance, il peut être bon d'établir une distinction entre les anomalies factuelles, les anomalies liées au jugement et les anomalies extrapolées :

- les anomalies factuelles sont des anomalies sur lesquelles il n'y a pas de doute ;
- les anomalies liées au jugement sont des écarts résultant de jugements de la direction, y compris ceux qui concernent la comptabilisation, l'évaluation, la présentation et les informations fournies dans les états financiers (notamment le choix ou l'application de méthodes comptables), que l'auditeur considère comme déraisonnables ou inappropriés ;
- les anomalies extrapolées sont la meilleure estimation des anomalies dans les populations que fait l'auditeur en extrapolant les anomalies détectées dans les échantillons aux populations entières dont sont tirés les échantillons. On trouvera des indications sur l'extrapolation des anomalies et sur l'évaluation des résultats de cette extrapolation dans la norme ISA 530[9].

Prise en considération des anomalies détectées à mesure que progresse l'audit (Réf. : par. 6 et 7)

A7. Il se peut qu'une anomalie ne soit pas un fait isolé. Il y a lieu de penser que d'autres anomalies peuvent exister dans le cas où, par exemple, l'auditeur détermine qu'une anomalie s'est produite en raison d'une défaillance du contrôle interne ou du recours généralisé à des hypothèses ou méthodes d'évaluation inappropriées dans l'entité.

A8. Si le cumul des anomalies détectées au cours de l'audit avoisine le seuil de signification déterminé conformément à la norme ISA 320, le risque que le total des éventuelles anomalies non détectées et du cumul des anomalies détectées au cours de l'audit excède le seuil de

[9] Norme ISA 530, *Sondages en audit*, paragraphes 14 et 15.

signification pourrait ne pas être suffisamment faible. L'existence d'anomalies non détectées est possible en raison du risque d'échantillonnage et du risque non lié à l'échantillonnage[10].

A9. L'auditeur peut demander à la direction d'examiner une catégorie d'opérations, un solde de compte ou une information à fournir pour qu'elle établisse la cause d'une anomalie qu'il a détectée, qu'elle mette en œuvre des procédures visant à déterminer le montant réel de l'anomalie que comporte la catégorie d'opérations, le solde de compte ou l'information et qu'elle apporte aux états financiers les redressements appropriés. Une telle demande peut notamment faire suite à l'extrapolation à une population entière des anomalies détectées dans un échantillon tiré de cette population.

Communication et correction des anomalies (Réf. : par. 8 et 9)

A10. Il est important de communiquer les anomalies à la direction, en temps opportun et au niveau hiérarchique approprié, car cela lui permet de déterminer si les catégories d'opérations, les soldes de comptes et les informations fournies comportent des anomalies, d'informer l'auditeur en cas de désaccord et de prendre les mesures nécessaires. Normalement, le niveau hiérarchique approprié est celui du membre de la direction investi de la responsabilité et de l'autorité voulues pour évaluer les anomalies et prendre les mesures nécessaires.

A11. Dans certains pays, il est possible que des textes légaux ou réglementaires apportent des restrictions à la communication par l'auditeur de certaines anomalies à la direction ou à d'autres personnes au sein de l'entité. 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, y compris alerter l'entité lorsque, par exemple, l'auditeur doit signaler le cas identifié ou suspecté de non-conformité aux textes légaux et réglementaires à une autorité compétente en vertu de la législation sur le blanchiment d'argent. Dans ces circonstances, les questions examinées par l'auditeur peuvent être complexes et celui-ci peut juger utile d'obtenir un avis juridique.

A12. Le fait de corriger toutes les anomalies, y compris celles communiquées par l'auditeur, permet à la direction de tenir des documents comptables exacts et réduit les risques que l'effet cumulatif des anomalies non significatives et non corrigées liées aux périodes antérieures donne lieu à une anomalie significative dans les états financiers futurs.

A13. Selon la norme ISA 700 (révisée), l'auditeur doit évaluer si les états financiers ont été préparés et présentés, dans tous leurs aspects significatifs, conformément aux exigences du référentiel d'information financière applicable. Cette évaluation nécessite de prendre en considération les aspects qualitatifs des pratiques comptables de l'entité, y compris les indices d'un parti pris possible dans les jugements de la direction[11], et peut être influencée par la compréhension qu'a l'auditeur des motifs du refus de la direction de faire les corrections.

Évaluation de l'incidence des anomalies non corrigées (Réf. : par. 10 et 11)

A14. L'auditeur s'appuie souvent sur des estimations des résultats financiers de l'entité pour déterminer le seuil de signification conformément à la norme ISA 320, du fait que les résultats financiers réels ne sont pas encore connus. En conséquence, avant d'évaluer l'incidence des

---

[10] Norme ISA 530, alinéas 5 c) et d).

[11] Norme ISA 700 (révisée), paragraphe 12.

anomalies non corrigées, l'auditeur peut avoir à reconsidérer en fonction des résultats financiers réels le seuil de signification qu'il a déterminé conformément à la norme ISA 320.

A15. La norme ISA 320 précise que l'auditeur modifie au cours de l'audit le seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble (et, le cas échéant, le ou les seuils de signification pour certaines catégories d'opérations, certains soldes de comptes ou certaines informations à fournir) s'il prend connaissance d'informations qui l'auraient amené à déterminer initialement un ou des seuils de signification différents[12]. Ainsi, toute modification importante aura probablement été faite avant que l'auditeur évalue l'incidence des anomalies non corrigées. Toutefois, si la révision par l'auditeur du seuil de signification déterminé conformément à la norme ISA 320 (voir le paragraphe 10 de la présente norme ISA) aboutit à un ou à des montants moins élevés, alors le seuil de signification pour les travaux ainsi que le caractère approprié de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures d'audit complémentaires sont reconsidérés de manière à assurer l'obtention d'éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder l'opinion d'audit.

A16. Chaque anomalie relative à un montant est considérée individuellement afin d'en évaluer l'incidence sur les catégories d'opérations, soldes de comptes ou informations à fournir concernés, notamment en vue de déterminer si le seuil de signification pour une catégorie d'opérations, un solde de compte ou une information à fournir en particulier, le cas échéant, a été dépassé.

A17. De plus, chaque anomalie relative à une information qualitative est considérée afin d'en évaluer l'incidence sur les informations à fournir concernées ainsi que l'incidence générale sur les états financiers pris dans leur ensemble. La détermination du caractère significatif d'une anomalie relative à une information qualitative, dans le contexte du référentiel d'information financière applicable et des circonstances propres à l'entité, nécessite l'exercice du jugement professionnel. Voici des exemples d'anomalies significatives :

- la description inexacte ou incomplète des objectifs, des politiques et des processus relatifs à la gestion du capital pour des entités exerçant des activités d'assurance ou des activités bancaires ;
- l'omission d'informations concernant les événements ou les circonstances qui ont mené à la comptabilisation d'une perte de valeur (par exemple, une diminution importante à long terme de la demande d'un métal ou d'une marchandise) par une entité exerçant des activités minières ;
- la description incorrecte d'une méthode comptable relative à un élément important de l'état de la situation financière, de l'état du résultat global, de l'état des variations des capitaux propres ou du tableau des flux de trésorerie ;
- la description inadéquate de la sensibilité aux variations du cours de change d'une entité entreprenant des activités commerciales à l'échelle internationale.

A18. Pour déterminer, conformément au paragraphe 11, si les anomalies non corrigées sont significatives en raison de leur nature, l'auditeur prend en considération les anomalies non corrigées dans les montants et dans les informations fournies. Ces anomalies peuvent être

[12] Norme ISA 320, paragraphe 12.

considérées comme significatives, soit individuellement, soit en cumulé avec d'autres anomalies. Par exemple, selon les anomalies détectées dans les informations fournies, l'auditeur peut se demander si :

a) les erreurs détectées sont récurrentes ou généralisées ;

b) un certain nombre d'anomalies détectées concernent le même élément et, collectivement, peuvent avoir une incidence sur la compréhension de cet élément par les utilisateurs.

La prise en compte des anomalies cumulées est également utile pour évaluer les états financiers conformément à l'alinéa 13 d) de la norme ISA 700 (révisée), qui exige que l'auditeur se demande si les informations fournies nuisent à la présentation d'ensemble des états financiers du fait qu'elles ne sont pas toutes pertinentes ou qu'elles sont présentées d'une manière qui entrave la bonne compréhension des éléments communiqués.

A19. Si une anomalie, prise individuellement, est jugée significative, il est improbable qu'elle puisse être compensée par d'autres anomalies. Par exemple, si les produits sont surévalués de façon significative, les états financiers pris dans leur ensemble comporteront une anomalie significative, même si l'incidence de l'anomalie sur le résultat est complètement compensée par une surévaluation équivalente des charges. Il peut être approprié d'opérer compensation entre des anomalies dans un même solde de compte ou dans une même catégorie d'opérations ; toutefois, le risque que d'autres anomalies non détectées puissent exister est pris en compte avant de conclure qu'il est approprié d'opérer compensation, même dans le cas d'anomalies non significatives[13].

A20. Déterminer si une anomalie de classement est significative fait intervenir des appréciations d'ordre qualitatif, comme celles de l'incidence de l'anomalie de classement sur les clauses restrictives de contrats d'emprunt ou d'autres contrats, sur des postes particuliers ou des totaux partiels ou encore sur des ratios clés. Il peut y avoir des situations où l'auditeur arrive à la conclusion qu'une anomalie de classement n'est pas significative dans le contexte des états financiers pris dans leur ensemble, bien que le montant en cause puisse être supérieur au seuil ou aux seuils de signification utilisés pour évaluer d'autres anomalies. Par exemple, une erreur de classement entre des postes du bilan peut ne pas être considérée comme significative dans le contexte des états financiers pris dans leur ensemble lorsque le montant en cause est faible par rapport à l'ordre de grandeur des postes de bilan touchés et que l'erreur de classement n'a aucune incidence sur le compte de résultat ou les ratios clés.

A21. Les circonstances entourant certaines anomalies peuvent amener l'auditeur à déterminer qu'elles sont significatives, soit individuellement ou en cumulé avec d'autres anomalies détectées au cours de l'audit, même si leur montant est inférieur au seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble. Parmi les circonstances pouvant amener l'auditeur à déterminer qu'une anomalie est significative, il y a la mesure dans laquelle l'anomalie :

- affecte la conformité à des exigences réglementaires ;

[13] La détection d'un certain nombre d'anomalies non significatives dans un même solde de compte ou une même catégorie d'opérations peut obliger l'auditeur à réévaluer le risque d'anomalies significatives pour ce solde de compte ou cette catégorie d'opérations.

- affecte la conformité aux clauses restrictives de contrats d'emprunt ou à d'autres exigences contractuelles ;
- a trait au choix erroné ou à l'application incorrecte d'une méthode comptable, qui a une incidence non significative sur les états financiers de la période considérée, mais aura probablement une incidence significative sur les états financiers des périodes futures ;
- masque un changement dans l'évolution des bénéfices ou d'autres éléments, tout particulièrement par rapport aux conditions économiques et sectorielles générales ;
- se répercute sur les ratios utilisés pour évaluer la situation financière de l'entité, le résultat de ses activités ou ses flux de trésorerie ;
- affecte les informations sectorielles présentées dans les états financiers (par exemple, l'importance de l'élément par rapport à un secteur ou à une autre composante des activités de l'entité qui a été identifié comme étant pour beaucoup dans les activités ou la rentabilité de cette dernière) ;
- a pour effet d'augmenter la rémunération de la direction, par exemple en faisant que les conditions pour l'attribution de primes ou d'autres incitations soient remplies ;
- est importante compte tenu de ce que l'auditeur connaît des communications antérieures destinées aux utilisateurs de l'information financière, par exemple par rapport aux résultats prévisionnels ;
- concerne des éléments mettant en cause des intervenants particuliers (par exemple, des opérations pour lesquelles les parties externes sont liées à des membres de la direction de l'entité) ;
- est une omission d'informations qui ne sont pas expressément exigées par le référentiel d'information financière applicable, mais qui, selon le jugement de l'auditeur, sont importantes pour que les utilisateurs puissent comprendre la situation financière, la performance financière ou les flux de trésorerie de l'entité ;
- affecte d'autres informations à inclure dans le rapport annuel de l'entité (par exemple, des informations à inclure dans un « rapport de gestion[b] ») et dont on peut raisonnablement s'attendre à ce qu'elles influencent les décisions économiques des utilisateurs des états financiers. La norme ISA 720 (révisée)[14] traite des responsabilités de l'auditeur concernant les autres informations.

Ces circonstances ne sont que des exemples ; il n'est pas probable qu'elles soient toutes présentes dans tous les audits, et la liste n'est pas nécessairement exhaustive. L'existence de telles circonstances ne conduit pas nécessairement à conclure que l'anomalie est significative.

A22. La norme ISA 240[15] explique comment tenir compte des effets, sur les autres aspects de l'audit, d'une anomalie qui résulte ou pourrait résulter d'une fraude, même si l'ordre de grandeur de

---

[b] *Note du traducteur – L'expression « rapport de gestion » a été utilisée pour traduire à la fois les expressions « Management Discussion and Analysis » et « Operating and Financial Review », qui sont employées respectivement aux États-Unis et au Royaume-Uni pour désigner le même document.*

[14] Norme ISA 720 (révisée), *Responsabilités de l'auditeur concernant les autres informations*.

[15] Norme ISA 240, paragraphe 36.

l'anomalie n'est pas significatif par rapport aux états financiers. Selon les circonstances, des anomalies dans les informations fournies pourraient également constituer un indice de fraude et pourraient résulter, par exemple :

- de la présentation d'informations trompeuses découlant d'un parti pris dans les jugements de la direction ;
- d'informations redondantes ou sans intérêt visant à entraver la bonne compréhension des éléments communiqués dans les états financiers.

Lorsqu'il examine les conséquences des anomalies dans les catégories d'opérations, les soldes de comptes et les informations fournies, l'auditeur fait preuve d'esprit critique conformément à la norme ISA 200[16].

A23. Le cumul des anomalies non significatives et non corrigées liées aux périodes antérieures peut avoir une incidence significative sur les états financiers de la période considérée. L'auditeur dispose d'un certain nombre de méthodes acceptables pour l'évaluation de l'incidence de ces anomalies non corrigées sur les états financiers de la période considérée. L'utilisation de la même méthode d'évaluation assure une certaine cohérence d'une période à l'autre.

Considérations propres aux entités du secteur public

A24. Dans un audit d'une entité du secteur public, l'obligation que peuvent imposer à l'auditeur des textes légaux ou réglementaires ou d'autres textes émanant d'une autorité de faire état de questions particulières dans son rapport, par exemple des cas de fraude, peut également influer sur la détermination du caractère significatif ou non d'une anomalie.

A25. En outre, des questions comme l'intérêt public, l'obligation de reddition de comptes, la probité et, en particulier, la nécessité d'une surveillance efficace du législateur peuvent entrer en considération pour ce qui est de déterminer si un élément est significatif en raison de sa nature. C'est notamment le cas en ce qui concerne les éléments ayant un rapport avec la conformité aux textes légaux ou réglementaires ou autres textes émanant d'une autorité.

Communication avec les responsables de la gouvernance (Réf. : par. 12)

A26. Si les anomalies non corrigées sont communiquées à une ou à 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 les communiquer de nouveau à ces personnes en leur qualité de responsables de la gouvernance. L'auditeur doit néanmoins s'assurer que la communication faite à une ou à 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[17].

A27. Lorsqu'il se trouve en présence d'un grand nombre d'anomalies non corrigées qui, prises individuellement, ne sont pas significatives, l'auditeur peut communiquer le nombre et l'incidence monétaire totale des anomalies non corrigées, plutôt que de faire mention de chacune.

---

[16] Norme ISA 200, *Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et réalisation d'un audit conforme aux Normes internationales d'audit*, paragraphe 15.

[17] Norme ISA 260 (révisée), paragraphe 13.

A28. La norme ISA 260 (révisée) exige que l'auditeur communique aux responsables de la gouvernance les déclarations écrites qu'il demande à la direction de lui fournir (voir le paragraphe 14 de la présente norme ISA)[18]. L'auditeur peut s'entretenir avec les responsables de la gouvernance des raisons et des implications de la non-correction des anomalies, y compris les implications possibles pour les états financiers futurs, compte tenu de l'ordre de grandeur et de la nature de chaque anomalie, appréciés en fonction des circonstances.

Déclarations écrites (Réf. : par. 14)

A29. Du fait que la préparation des états financiers exige que la direction et, le cas échéant, les responsables de la gouvernance apportent les redressements nécessaires pour corriger les anomalies significatives, l'auditeur est tenu de leur demander une déclaration écrite au sujet des anomalies non corrigées. Dans certaines circonstances, la direction et, le cas échéant, les responsables de la gouvernance peuvent être d'avis que certaines des anomalies non corrigées ne sont en fait pas des anomalies. Pour cette raison, ils pourraient vouloir ajouter à la déclaration écrite une mention telle que : « À notre avis, les éléments… et… ne constituent pas des anomalies, parce que [description des raisons]. » L'obtention d'une telle déclaration ne dispense toutefois pas l'auditeur de l'obligation de tirer une conclusion quant à l'incidence des anomalies non corrigées.

Documentation (Réf. : par. 15)

A30. Voici des aspects que peut couvrir la documentation constituée par l'auditeur au sujet des anomalies non corrigées :

a) la prise en considération de l'incidence globale des anomalies non corrigées ;

b) l'évaluation de la question de savoir si le ou les seuils de signification pour des catégories d'opérations, soldes de comptes ou informations à fournir en particulier, le cas échéant, ont été dépassés ou non ;

c) l'évaluation de l'incidence des anomalies non corrigées sur les principaux ratios ou les tendances clés, et sur la conformité aux exigences légales, réglementaires et contractuelles (par exemple, clauses restrictives de contrats d'emprunt).

[18] Norme ISA 260 (révisée), sous-alinéa 16 c)ii).

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT 500

ÉLÉMENTS PROBANTS

(En vigueur pour les audits d'états financiers des périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009.)

SOMMAIRE

Paragraphe

Introduction

Champ d'application de la présente norme ISA 1-2

Date d'entrée en vigueur 3

Objectif 4

Définitions 5

Exigences

Éléments probants suffisants et appropriés 6

Informations à utiliser comme éléments probants 7-9

Sélection d'éléments à des fins de tests en vue d'obtenir des éléments probants 10

Éléments probants incohérents ou doutes sur leur fiabilité 11

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Éléments probants suffisants et appropriés A1-A25

Informations à utiliser comme éléments probants A26-A52

Sélection d'éléments à des fins de tests en vue d'obtenir des éléments probants A53-A57

Éléments probants incohérents ou doutes sur leur fiabilité A58

La Norme internationale d'audit (ISA) 500, *Éléments probants*, 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) explique ce que l'on entend par « éléments probants » dans le cadre d'un audit d'états financiers et traite de la responsabilité qui incombe à l'auditeur de concevoir et de mettre en œuvre des procédures d'audit lui permettant d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour être en mesure de tirer des conclusions raisonnables sur lesquelles fonder son opinion.

2. La présente norme ISA s'applique à tous les éléments probants obtenus au cours de l'audit. D'autres normes ISA traitent d'aspects spécifiques de l'audit (par exemple, la norme ISA 315 (révisée)[1]), des éléments probants à obtenir quant à un sujet particulier (par exemple, la norme ISA 570 (révisée)[2]), des procédures spécifiques à mettre en œuvre pour obtenir des éléments probants (par exemple, la norme ISA 520[3]), et de l'appréciation des caractères suffisant et approprié des éléments probants obtenus (par exemple, les normes ISA 200[4] et ISA 330[5]).

Date d'entrée en vigueur

3. La présente norme ISA s'applique aux audits d'états financiers des périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009.

Objectif

4. L'objectif de l'auditeur est de concevoir et de mettre en œuvre des procédures d'audit qui lui permettront d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour être en mesure de tirer des conclusions raisonnables sur lesquelles fonder son opinion.

Définitions

5. Dans la présente norme ISA, on entend par :

   a) « documents comptables », les livres-journaux et les pièces et documents justificatifs tels que les chèques et les traces des transferts électroniques de fonds, les factures, les contrats, le grand livre général et les livres auxiliaires, les écritures de régularisation et les autres ajustements des états financiers qui ne se traduisent pas par des écritures de journal, les documents tels que les feuilles de travail et les feuilles de calcul à l'appui des répartitions de coûts, des calculs, des rapprochements et des informations fournies ;

   b) « caractère approprié (des éléments probants) », la dimension qualitative des éléments probants, c'est-à-dire la mesure dans laquelle leur pertinence et leur fiabilité permettent de corroborer les conclusions sur lesquelles est fondée l'opinion de l'auditeur ;

---

1 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*.

2 Norme ISA 570 (révisée), *Continuité de l'exploitation*.

3 Norme ISA 520, *Procédures analytiques*.

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

5 Norme ISA 330, *Réponses de l'auditeur à l'évaluation des risques*.

c) « éléments probants », les informations sur lesquelles s'appuie l'auditeur pour parvenir aux conclusions qui serviront de fondement à son opinion. Les éléments probants comprennent les informations contenues dans les documents comptables qui sous-tendent les états financiers, ainsi que des informations obtenues d'autres sources ;

d) « source d'informations externe », une personne physique ou une organisation tierce qui fournit des informations que l'entité a utilisées dans la préparation des états financiers ou que l'auditeur a obtenues à titre d'éléments probants, lorsque ces informations conviennent à un large éventail d'utilisateurs. Une personne physique ou une organisation qui fournit des informations en tant qu'expert choisi par la direction, en tant que société de services[6] ou en tant qu'expert choisi par l'auditeur[7] n'est pas considérée comme une source d'informations externe en ce qui concerne ces informations ; (Réf. : par. A1 à A3)

e) « expert choisi par la direction » (ou « expert de son choix » lorsque le contexte est clair), une personne physique ou une organisation possédant une expertise dans un domaine autre que la comptabilité ou l'audit, et dont les travaux dans ce domaine sont utilisés par l'entité afin de l'aider dans la préparation des états financiers ;

f) « caractère suffisant (des éléments probants) », la dimension quantitative des éléments probants recueillis. La quantité d'éléments probants requis est fonction de l'évaluation que fait l'auditeur du risque d'anomalies significatives, mais aussi de la qualité des éléments probants recueillis.

Exigences

Éléments probants suffisants et appropriés

6. L'auditeur doit concevoir et mettre en œuvre des procédures d'audit qui sont adéquates dans les circonstances pour lui permettre d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés. (Réf. : par. A5 à A29)

Informations à utiliser comme éléments probants

7. Lorsque l'auditeur conçoit et met en œuvre des procédures d'audit, il doit tenir compte de la pertinence et de la fiabilité des informations devant servir comme éléments probants, y compris de celles provenant d'une source d'informations externe. (Réf. : par. A30 à A44)

8. Si des informations devant servir comme éléments probants ont été produites à partir des travaux d'un expert choisi par la direction, l'auditeur doit, dans la mesure nécessaire et compte tenu de l'importance des travaux de cet expert par rapport aux besoins de l'auditeur : (Réf. : par. A45 à A47)

   a) évaluer la compétence, les capacités et l'objectivité de cet expert ; (Réf. : par. A48 à A54)

   b) acquérir une compréhension des travaux de cet expert ; (Réf. : par. A55 à A58)

   c) évaluer le caractère approprié des travaux de l'expert devant servir d'éléments probants pour l'assertion concernée. (Réf. : par. A59)

---

[6] Norme ISA 402, *Facteurs à considérer pour l'audit d'entités faisant appel à une société de services*, paragraphe 8.

[7] Norme ISA 620, *Utilisation par l'auditeur des travaux d'un expert de son choix*, paragraphe 6.

9. Lorsque l'auditeur utilise des informations produites par l'entité, il doit évaluer si ces informations sont suffisamment fiables pour répondre à ses besoins et, selon que les circonstances l'exigent :

   a) obtenir des éléments probants sur l'exactitude et l'exhaustivité de ces informations ; (Réf : par. A60 et A61)

   b) apprécier si les informations sont suffisamment précises et détaillées pour répondre à ses besoins. (Réf. : par. A62)

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

10. Lorsque l'auditeur conçoit des tests des contrôles et des tests de détail, il doit déterminer quels modes de sélection d'éléments à des fins de tests seront efficaces pour atteindre l'objectif visé par la procédure d'audit. (Réf. : par. A63 à A67)

Éléments probants incohérents ou doutes sur leur fiabilité

11. Dans le cas où :

   a) soit les éléments probants obtenus d'une source sont incohérents avec ceux obtenus d'une autre source,

   b) soit l'auditeur a des doutes sur la fiabilité de certaines informations devant être utilisées comme éléments probants,

   l'auditeur doit déterminer quelles sont les modifications à apporter aux procédures d'audit ou les procédures d'audit supplémentaires à mettre en œuvre pour résoudre le problème, et il doit tenir compte de l'incidence du problème, le cas échéant, sur d'autres aspects de l'audit. (Réf. : par. A68)

***

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Source d'informations externe (Réf. : alinéa 5 d))

A1. Les services de fixation des prix, les organisations gouvernementales, les banques centrales et les bourses de valeurs reconnues sont des exemples de sources d'informations externes qui permettent d'obtenir des informations telles que :

- des prix et des données connexes ;
- des données macroéconomiques, par exemple les taux de chômage et les taux de croissance économique passés et prévus, ou des données de recensement ;
- des données sur les antécédents de crédit ;
- des données sectorielles, par exemple un indice des coûts de remise en état pour certains segments de l'industrie extractive, ou des données sur l'audience ou les cotes d'écoute utilisées pour établir les revenus publicitaires dans le secteur du divertissement ;
- des tables de mortalité servant à établir les passifs dans les secteurs de l'assurance-vie et des régimes de retraite.

A2. Les informations sont plus susceptibles de convenir à un large éventail d'utilisateurs et risquent moins de subir l'influence d'un utilisateur en particulier si la personne physique ou l'organisation qui les fournit les publie gratuitement ou les offre, moyennant certains frais, à un large éventail d'utilisateurs. Pour déterminer si les informations conviennent à un large éventail d'utilisateurs, compte tenu de la capacité éventuelle de l'entité à influencer la source d'informations externe, l'exercice du jugement peut être nécessaire.

A3. Une personne physique ou une organisation tierce ne peut pas fournir des informations en tant que source d'informations externe et agir, à l'égard de ces mêmes informations, à titre d'expert choisi par la direction, de société de services ou d'expert choisi par l'auditeur.

A4. Cependant, une personne physique ou une organisation tierce peut, par exemple, fournir certaines informations en tant qu'expert choisi par la direction et en fournir d'autres en tant que source d'informations externe. Dans certaines circonstances, pour déterminer si une personne physique ou une organisation tierce fournit des informations en tant que source d'informations externe ou si elle le fait plutôt à titre d'expert choisi par la direction, l'exercice du jugement professionnel peut être nécessaire. Cela dit, la différence est parfois assez claire. Par exemple :

- Une personne physique ou une organisation tierce qui fournit, d'une part, des informations convenant à un large éventail d'utilisateurs au sujet des prix de l'immobilier, telles que des informations régionales qui sont accessibles au public, et, d'autre part, des évaluations sur demande qui concernent le portefeuille immobilier de l'entité et qui sont adaptées aux faits et aux circonstances propres à celle-ci, peut être considérée comme une source d'informations externe dans le premier cas, et agir à titre d'expert choisi par la direction ou par l'auditeur dans le deuxième cas.
- Certaines organisations actuarielles publient des tables de mortalité à usage général qui, lorsqu'elles sont utilisées par une entité, sont normalement considérées comme des informations provenant d'une source d'informations externe. Cela n'empêche pas une telle organisation de fournir, à titre d'expert choisi par la direction, d'autres informations qui sont adaptées aux circonstances propres à l'entité pour aider la direction à déterminer le passif au titre de plusieurs de ses régimes de retraite.
- Une personne physique ou une organisation tierce peut posséder une expertise dans l'application de modèles aux fins de l'estimation de la juste valeur de titres en l'absence de marché observable. Si elle se sert de cette expertise pour établir une estimation expressément destinée à l'entité et que ses travaux sont utilisés par la direction dans la préparation des états financiers, la personne physique ou l'organisation tierce agit probablement à titre d'expert choisi par la direction à cet égard. Par contre, si elle ne fait que diffuser publiquement des prix ou des données connexes sur des opérations privées, et que l'entité utilise ces informations pour appliquer ses propres méthodes d'estimation, la personne physique ou l'organisation tierce sera probablement considérée, en l'occurrence, comme une source d'informations externe.
- Il se peut qu'une personne physique ou une organisation tierce publie des informations convenant à un large éventail d'utilisateurs au sujet des risques ou des conditions dans un secteur d'activité. Si ces informations sont utilisées par une entité pour la préparation des informations à fournir sur les risques (selon IFRS 7[8], par exemple), elles seront normalement

[8] Norme internationale d'information financière (IFRS) 7 *Instruments financiers : Informations à fournir*.

considérées comme des informations provenant d'une source d'informations externe. Toutefois, si l'entité commande spécialement des informations du même type, mais adaptées aux circonstances qui lui sont propres, afin de s'en servir pour préparer des informations sur les risques en utilisant son expertise, la personne physique ou l'organisation tierce agit probablement à titre d'expert choisi par la direction.

- Il se peut qu'une personne physique ou une organisation tierce utilise son expertise pour fournir des informations sur les tendances de marché actuelles et prévisionnelles, et que ces informations conviennent — et soient offertes — à un large éventail d'utilisateurs. Si ces informations sont utilisées par l'entité dans le choix des hypothèses servant à établir des estimations comptables, elles seront probablement considérées comme des informations provenant d'une source d'informations externe. Si l'entité commande des informations du même type pour répondre aux tendances actuelles et prévisionnelles qui la concernent, compte tenu des faits et des circonstances qui lui sont propres, la personne physique ou l'organisation tierce agit probablement à titre d'expert choisi par la direction.

Éléments probants suffisants et appropriés (Réf. : par. 6)

A5. Les éléments probants sont nécessaires pour étayer l'opinion et le rapport de l'auditeur. Les éléments probants sont cumulatifs par nature et sont principalement obtenus au moyen des procédures mises en œuvre au cours de l'audit. Cependant, ils peuvent également comprendre des informations obtenues d'autres sources telles que les audits antérieurs (sous réserve que l'auditeur ait déterminé s'il est survenu depuis l'audit précédent des changements susceptibles d'affecter la pertinence de ces informations pour l'audit en cours[9]) ou les procédures de contrôle qualité appliquées par le cabinet pour l'acceptation ou le maintien d'une relation client. Les documents comptables et autres sources internes de l'entité constituent aussi des sources importantes d'éléments probants. Certaines informations utilisables en tant qu'éléments probants peuvent avoir été produites à partir des travaux d'un expert choisi par la direction ou obtenues auprès d'une source d'informations externe. Les éléments probants comprennent à la fois les informations qui étayent et corroborent les assertions de la direction et les informations qui les contredisent. De plus, dans certains cas, l'absence d'information (par exemple, le refus de la direction de fournir une déclaration requise) est une information en elle-même pour l'auditeur, et constitue par conséquent un élément probant.

A6. La plupart des travaux qu'effectue l'auditeur en vue de se former une opinion sur les états financiers consistent à recueillir des éléments probants et à les évaluer. Les procédures d'audit à mettre en œuvre pour obtenir des éléments probants peuvent comprendre l'inspection, l'observation physique, la demande de confirmation, le contrôle arithmétique, la réexécution et les procédures analytiques, ces techniques étant souvent utilisées en diverses combinaisons, en complément des demandes d'informations. Bien que les demandes d'informations puissent contribuer à l'obtention d'éléments probants importants et même faire ressortir la présence d'une anomalie, elles ne fournissent habituellement pas, à elles seules, des éléments probants suffisants quant à l'absence d'une anomalie significative au niveau des assertions, ou quant à l'efficacité du fonctionnement des contrôles.

[9] Norme ISA 315 (révisée), paragraphe 9.

A7. Comme l'explique la norme ISA 200[10], l'auditeur obtient une assurance raisonnable dès lors qu'il a recueilli des éléments probants suffisants et appropriés pour ramener le risque d'audit (c'est-à-dire le risque que l'auditeur exprime une opinion inappropriée sur des états financiers comportant des anomalies significatives) à un niveau suffisamment faible.

A8. Il existe une corrélation entre le caractère suffisant et le caractère approprié des éléments probants. Le caractère suffisant représente la dimension quantitative des éléments probants. La quantité d'éléments probants à recueillir dépend de l'évaluation par l'auditeur du risque d'anomalies (plus le risque sera élevé, plus la quantité d'éléments probants à obtenir pourra être importante), mais aussi de la qualité des éléments probants recueillis (meilleure sera la qualité, moins la quantité requise pourra être importante). Cependant, le fait de recueillir plus d'éléments probants ne compense pas nécessairement leur faible qualité.

A9. Le caractère approprié représente la dimension qualitative des éléments probants, c'est-à-dire la mesure dans laquelle leur pertinence et leur fiabilité permettent d'étayer les conclusions sur lesquelles se fonde l'opinion de l'auditeur. La fiabilité des éléments probants est fonction de leur source et de leur nature, et dépend des circonstances particulières dans lesquelles ils sont obtenus.

A10. La norme ISA 330 fait obligation à l'auditeur de conclure sur le caractère suffisant et approprié des éléments probants réunis[11]. Il exerce son jugement professionnel pour déterminer s'il a recueilli des éléments probants suffisants et appropriés pour ramener le risque d'audit à un niveau suffisamment faible et, ainsi, lui permettre de tirer des conclusions raisonnables sur lesquelles fonder son opinion. La norme ISA 200 aborde plusieurs questions comme la nature des procédures d'audit, ainsi que la célérité et le rapport coût-avantage en matière d'information financière, qui sont des facteurs pertinents lorsque l'auditeur exerce son jugement professionnel pour déterminer s'il a recueilli des éléments probants suffisants et appropriés.

Sources d'éléments probants

A11. Certains éléments probants sont obtenus au moyen de procédures d'audit mises en œuvre pour tester les documents comptables, par exemple en procédant à des analyses et à des examens, en réexécutant les procédures suivies dans le processus d'information financière et en rapprochant des informations de même nature et des utilisations connexes des mêmes informations. Par la mise en œuvre de telles procédures d'audit, l'auditeur peut déterminer si les documents comptables sont intrinsèquement cohérents et en concordance avec les états financiers.

A12. Des éléments probants cohérents entre eux et de nature différente ou de sources différentes procurent généralement une assurance plus élevée que des éléments probants considérés isolément. Par exemple, des informations corroborantes obtenues auprès d'une source indépendante de l'entité peuvent renforcer l'assurance que procurent à l'auditeur des éléments probants d'origine interne, tels ceux provenant des documents comptables, des procès-verbaux ou des déclarations de la direction.

A13. Les informations émanant de sources indépendantes de l'entité que l'auditeur peut utiliser comme éléments probants peuvent comprendre des confirmations de tiers et des informations

[10] Norme ISA 200, paragraphe 5.

[11] Norme ISA 330, paragraphe 26.

provenant d'une source d'informations externe, telles que des rapports d'analystes et des données comparables sur les concurrents (données de référence).

Procédures d'audit permettant l'obtention d'éléments probants

A14. Comme il est exigé et expliqué plus en détail dans la norme ISA 315 (révisée) et la norme ISA 330, les éléments probants sur lesquels s'appuie l'auditeur pour parvenir à des conclusions raisonnables qui serviront de fondement à son opinion sont obtenus en mettant en œuvre :

a) des procédures d'évaluation des risques ;

b) des procédures d'audit complémentaires, qui comprennent :

i) des tests des contrôles, lorsqu'ils sont exigés par les normes ISA ou que l'auditeur a choisi de procéder à de tels tests,

ii) des procédures de corroboration, qui comprennent des tests de détail et des procédures analytiques de corroboration.

A15. Les procédures d'audit décrites aux paragraphes A14 à A25 ci-après peuvent être utilisées comme procédures d'évaluation des risques, tests des contrôles ou procédures de corroboration, selon le contexte dans lequel elles sont mises en œuvre par l'auditeur. Comme il est expliqué dans la norme ISA 330, les éléments probants recueillis au cours des audits précédents peuvent, dans certaines circonstances, de nouveau servir d'éléments probants lorsque l'auditeur met en œuvre des procédures d'audit confirmant qu'ils sont toujours pertinents[12].

A16. La nature et le calendrier des procédures d'audit à mettre en œuvre peuvent être affectés par le fait que certaines des données comptables et des autres informations ne sont disponibles que sous forme électronique ou seulement à certains moments ou pendant certaines périodes. Les pièces justificatives, telles que les bons de commande et les factures, peuvent n'exister que sous forme électronique lorsque l'entité a recours au commerce électronique, ou être supprimées après numérisation lorsque l'entité utilise des systèmes de traitement d'images pour en faciliter l'archivage et la consultation.

A17. Certaines informations électroniques peuvent ne pas être récupérables après une période de temps déterminée, par exemple si les fichiers ont été modifiés et qu'aucun fichier de sauvegarde n'est conservé. Par conséquent, l'auditeur peut considérer nécessaire, en raison des politiques de conservation des données de l'entité, de demander que certaines informations soient conservées afin qu'il puisse les examiner, ou encore de mettre en œuvre des procédures d'audit à un moment où l'information est disponible.

Inspection

A18. L'inspection consiste à examiner des enregistrements ou des documents, soit internes, soit externes, sur support papier, électronique ou autre, ou à procéder à un examen physique d'un actif. L'inspection des enregistrements et documents fournit des éléments probants dont la fiabilité varie en fonction de leur nature et de leur source et, dans le cas d'enregistrements ou de documents internes, en fonction de l'efficacité des contrôles sur leur production. L'inspection des

[12] Norme ISA 330, paragraphe A35.

enregistrements ou des documents pour vérifier les autorisations constitue un exemple d'utilisation de l'inspection comme test des contrôles.

A19. Certains documents constituent des éléments probants attestant directement l'existence d'un actif, par exemple un titre représentatif d'un instrument financier tel qu'une action ou une obligation. Toutefois, l'inspection de tels documents peut ne pas nécessairement fournir d'élément probant quant à la propriété ou à la valeur. Par ailleurs, l'inspection d'un contrat exécuté peut fournir des éléments probants pertinents concernant l'application des méthodes comptables par l'entité, pour ce qui est notamment de la comptabilisation des produits.

A20. L'inspection des actifs corporels peut fournir des éléments probants fiables quant à leur existence, mais pas nécessairement quant aux droits et obligations de l'entité qui leur sont attachés ou quant à leur évaluation. L'observation de la prise d'inventaire peut s'accompagner de l'inspection d'articles particuliers en stock.

Observation physique

A21. L'observation physique consiste à examiner un processus ou une procédure en cours d'exécution par d'autres personnes. L'observation par l'auditeur de la prise d'inventaire effectuée par le personnel de l'entité ou de l'exécution des activités de contrôle en sont des exemples. L'observation fournit des éléments probants en ce qui concerne l'exécution d'un processus ou d'une procédure, mais elle comporte des limites puisqu'elle ne vaut que pour le moment où l'observation a lieu et que le fait d'être observé peut affecter la manière dont le processus ou la procédure est exécuté. Pour des indications supplémentaires sur l'observation de la prise d'inventaire, voir la norme ISA 501[13].

Confirmations externes

A22. Une confirmation externe constitue un élément probant obtenu par l'auditeur sous la forme d'une réponse écrite adressée directement à l'auditeur par un tiers, sur support papier, électronique ou autre. Les procédures de confirmation externe sont souvent pertinentes pour vérifier les assertions relatives à certains soldes de comptes et leurs composantes, mais il n'y a pas lieu de limiter leur utilisation à la confirmation des soldes de comptes. Par exemple, l'auditeur peut demander une confirmation des termes d'accords ou d'opérations qu'une entité a conclus avec des tiers, notamment afin de savoir si des modifications ont été apportées à l'accord initial et, s'il en est ainsi, quels en sont les points importants. Les confirmations externes sont aussi utilisées pour obtenir des éléments probants quant à l'absence de certaines conditions, par exemple l'absence d'accords parallèles qui peuvent avoir un effet sur la comptabilisation des produits. Voir la norme ISA 505 pour de plus amples indications[14].

Contrôle arithmétique

A23. Le contrôle arithmétique consiste à vérifier l'exactitude arithmétique de documents ou d'enregistrements. Il peut être effectué de façon manuelle ou électronique.

---

[13] Norme ISA 501, *Éléments probants — Considérations particulières concernant certains points*.

[14] Norme ISA 505, *Confirmations externes*.

Réexécution

A24. La réexécution s'entend de l'exécution personnelle par l'auditeur de procédures ou de contrôles qui ont été initialement exécutés dans le cadre du contrôle interne de l'entité.

Procédures analytiques

A25. Les procédures analytiques consistent en des évaluations des informations financières reposant sur l'analyse des corrélations plausibles entre des données aussi bien financières que non financières. Elles englobent également les investigations nécessaires portant sur les variations ou les corrélations relevées qui sont incohérentes avec d'autres informations pertinentes ou qui s'écartent de façon importante des valeurs attendues. Voir la norme ISA 520 pour de plus amples indications.

Demandes d'informations

A26. La demande d'informations consiste à se procurer des informations aussi bien financières que non financières auprès de personnes bien informées, à l'intérieur comme à l'extérieur de l'entité. La demande d'informations est une procédure abondamment utilisée tout au long de l'audit, en complément d'autres procédures d'audit. Les demandes d'informations peuvent aller des demandes écrites formelles aux demandes informelles faites de vive voix. L'évaluation des réponses aux demandes d'informations fait partie intégrante du processus de demande d'informations.

A27. Les réponses aux demandes d'informations peuvent fournir à l'auditeur des informations qu'il ne connaissait pas au préalable, ou des éléments probants corroborants. À l'inverse, les réponses peuvent fournir des informations qui diffèrent nettement d'autres informations que l'auditeur peut avoir recueillies, par exemple des informations sur la possibilité de contournement des contrôles par la direction. Dans certains cas, les réponses aux demandes d'informations peuvent également fournir à l'auditeur un motif pour modifier des procédures d'audit ou mettre en œuvre des procédures d'audit supplémentaires.

A28. Bien que la corroboration des éléments probants obtenus au moyen de demandes d'informations soit souvent d'une importance particulière, lorsque ces demandes portent sur les intentions de la direction, les informations disponibles à l'appui de celles-ci peuvent être limitées. En pareil cas, le fait de comprendre dans quelle mesure la direction a donné suite dans le passé à ses intentions déclarées, les raisons avancées par la direction pour justifier le choix d'une ligne de conduite particulière et sa capacité de suivre celle-ci peuvent fournir ou constituer des informations pertinentes permettant de corroborer les éléments probants obtenus au moyen des demandes d'informations.

A29. Sur certains points, l'auditeur peut considérer nécessaire d'obtenir des déclarations écrites de la part de la direction et, le cas échéant, des responsables de la gouvernance, pour confirmer les réponses à ses demandes d'informations faites de vive voix. Voir la norme ISA 580 pour de plus amples indications[15].

[15] Norme ISA 580, *Déclarations écrites*.

Informations à utiliser comme éléments probants

Pertinence et fiabilité (Réf. : par. 7)

A30. Comme il est décrit au paragraphe A1, même si les éléments probants sont principalement obtenus au moyen des procédures mises en œuvre au cours de l'audit, ils peuvent également comprendre des informations obtenues d'autres sources, par exemple les audits antérieurs, dans certaines circonstances, ou les procédures de contrôle qualité appliquées par le cabinet pour l'acceptation ou le maintien d'une relation client et le fait de s'acquitter de certaines responsabilités additionnelles, conformément aux textes légaux ou réglementaires ou aux règles de déontologie pertinentes (à l'égard de la non-conformité de l'entité aux textes légaux et réglementaires, par exemple). La qualité de tous les éléments probants est fonction de la pertinence et de la fiabilité des informations dont ils proviennent.

Pertinence

A31. La pertinence a trait au lien logique ou au rapport avec l'objectif de la procédure d'audit et, le cas échéant, avec l'assertion considérée. La pertinence des informations à utiliser comme éléments probants peut être affectée par l'orientation donnée aux tests à effectuer. Par exemple, si le but de la procédure d'audit est de déceler les surévaluations éventuelles concernant l'existence ou le montant des comptes fournisseurs, tester les comptes fournisseurs comptabilisés pourrait s'avérer une procédure d'audit pertinente. Par contre, si l'on veut plutôt déceler les sous-évaluations éventuelles concernant l'existence ou le montant des comptes fournisseurs, il ne serait pas pertinent de tester les comptes fournisseurs comptabilisés, mais il pourrait être pertinent de tester des informations telles que les décaissements subséquents, les factures impayées, les relevés des fournisseurs et les bordereaux de réception non rapprochés.

A32. Un ensemble donné de procédures d'audit peut fournir des éléments probants pertinents pour certaines assertions, mais pas pour d'autres. Par exemple, l'examen des documents se rapportant à l'encaissement des créances après la fin de l'exercice peut fournir des éléments probants concernant l'existence de ces créances et leur évaluation, mais pas nécessairement sur la séparation des exercices. De même, l'obtention d'éléments probants relatifs à une assertion particulière, par exemple l'existence physique de stocks, ne peut remplacer l'obtention d'éléments probants concernant une autre assertion, par exemple l'évaluation de ces stocks. Par contre, des éléments probants de différentes sources, ou de nature différente, peuvent souvent être pertinents pour la même assertion.

A33. Les tests des contrôles sont conçus pour évaluer l'efficacité du fonctionnement des contrôles visant à prévenir, ou à détecter et corriger, les anomalies significatives au niveau des assertions. La conception de tests des contrôles en vue d'obtenir des éléments probants pertinents comporte l'identification de conditions (caractéristiques ou attributs) qui indiquent le bon fonctionnement d'un contrôle et de conditions qui indiquent des écarts par rapport à ce bon fonctionnement. L'auditeur peut ensuite tester la présence ou l'absence de telles conditions.

A34. Les procédures de corroboration sont conçues pour détecter des anomalies significatives au niveau des assertions. Elles comprennent des tests de détail et des procédures analytiques de corroboration. La conception de procédures de corroboration comporte l'identification de conditions qui sont pertinentes par rapport à l'objectif d'un test et qui constituent des anomalies au niveau de l'assertion concernée.

Fiabilité

A35. La fiabilité des informations à utiliser comme éléments probants et, par conséquent, des éléments probants eux-mêmes, dépend de leur source, de leur nature et des circonstances dans lesquelles elles ont été obtenues, et aussi, le cas échéant, des contrôles portant sur la préparation et la mise à jour de ces informations. Toute généralisation sur la fiabilité de divers types d'éléments probants comporte donc d'importantes exceptions. Même lorsque les informations à utiliser comme éléments probants ont été obtenues de sources externes à l'entité, certaines circonstances peuvent affecter leur fiabilité. Par exemple, des informations obtenues d'une source indépendante de l'entité peuvent ne pas être fiables si la source n'est pas bien informée, ou un expert choisi par la direction peut manquer d'objectivité. Nonobstant l'existence possible d'exceptions, dont il faut être conscient, les généralisations suivantes concernant la fiabilité des éléments probants peuvent être utiles :

- la fiabilité des éléments probants est accrue lorsqu'ils sont obtenus de sources externes indépendantes de l'entité ;
- les éléments probants d'origine interne sont d'autant plus fiables que les contrôles internes y afférents imposés par l'entité, notamment les contrôles portant sur leur préparation et leur mise à jour, sont efficaces ;
- les éléments probants recueillis directement par l'auditeur (par exemple, l'observation de l'application d'un contrôle) sont plus fiables que les éléments probants obtenus indirectement ou par déduction (par exemple, une réponse à une demande d'informations sur l'application d'un contrôle) ;
- les éléments probants sous forme de documents (support papier, électronique ou autre) sont plus fiables que les éléments probants obtenus verbalement (par exemple, un procès-verbal établi au cours d'une réunion est plus fiable qu'un compte rendu verbal ultérieur des questions discutées) ;
- les éléments probants sous forme de documents originaux sont plus fiables que les éléments probants sous forme de photocopies ou de fac-similés, ou que des documents ayant été filmés, numérisés ou autrement convertis sous une forme électronique, la fiabilité de ceux-ci pouvant dépendre des contrôles portant sur leur préparation et leur mise à jour.

A36. La norme ISA 520 donne des indications additionnelles concernant la fiabilité des données utilisées pour la conception de procédures analytiques en tant que procédures de corroboration[16].

A37. La norme ISA 240 traite des situations qui peuvent amener l'auditeur à douter de l'authenticité d'un document ou à penser que le contenu d'un document a été modifié sans qu'il en ait été informé[17].

A38. La norme ISA 250 (révisée)[18] fournit des indications supplémentaires concernant le fait, pour l'auditeur, de s'acquitter de responsabilités additionnelles, conformément aux textes légaux ou réglementaires ou aux règles de déontologie pertinentes, à l'égard des cas identifiés ou

---

[16] Norme ISA 520, alinéa 5 a).

[17] Norme ISA 240, *Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers*, paragraphe 14.

[18] Norme ISA 250 (révisée), *Prise en compte des textes légaux et réglementaires dans un audit d'états financiers*, paragraphe 9.

suspectés de non-conformité de l'entité aux textes légaux et réglementaires, qui peut fournir des informations supplémentaires qui sont utiles aux fins des travaux qu'effectue l'auditeur conformément aux normes ISA, et l'appréciation des conséquences de tels cas de non-conformité sur d'autres aspects de l'audit.

Sources d'informations externes

A39. Selon le paragraphe 7, l'auditeur doit tenir compte de la pertinence et de la fiabilité des informations devant servir comme éléments probants et provenant d'une source d'informations externe, et cela vaut aussi bien pour les informations que l'entité a utilisées dans la préparation des états financiers que pour celles que l'auditeur a obtenues. En ce qui concerne les informations provenant d'une source d'informations externe, l'auditeur peut, dans certains cas, prendre en considération les éléments probants qu'il a obtenus au sujet de cette source ou de la préparation des informations par celle-ci lorsqu'il a conçu et mis en œuvre des procédures d'audit complémentaires conformément à la norme ISA 330 ou, s'il y a lieu, à la norme ISA 540 (révisée)[19].

A40. La compréhension des raisons pour lesquelles la direction ou, le cas échéant, l'expert choisi par la direction utilise une source d'informations externe, et de la façon dont la pertinence et la fiabilité des informations ont été évaluées (notamment en ce qui concerne l'exactitude et l'exhaustivité) peut aider l'auditeur à évaluer la pertinence et la fiabilité de ces informations.

A41. Les facteurs suivants peuvent jouer un rôle important dans l'évaluation de la pertinence et de la fiabilité des informations provenant d'une source d'informations externe, notamment en ce qui concerne l'exactitude et l'exhaustivité (il convient toutefois de noter que certains ne sont pertinents que dans le cas des informations utilisées par la direction dans la préparation des états financiers et que d'autres ne le sont que dans le cas des informations obtenues par l'auditeur) :

- la nature de la source d'informations externe, et la mesure dans laquelle elle fait autorité. Par exemple, il est probable qu'une banque centrale ou qu'un institut public de la statistique ayant le mandat, en vertu de la loi, de diffuser publiquement des données sectorielles fassent autorité quant à certains types d'informations;
- la capacité d'influer sur les informations obtenues, grâce aux liens entre l'entité et la source d'informations;
- la compétence et la réputation de la source d'informations externe en ce qui concerne les informations, notamment la question de savoir si, selon le jugement professionnel de l'auditeur, les informations proviennent d'une source qui a fait ses preuves en matière de publication d'informations fiables;
- l'expérience de l'auditeur quant à la fiabilité des informations provenant de la source d'informations externe;
- l'existence de preuves de la reconnaissance généralisée, par les utilisateurs sur le marché, de la pertinence ou de la fiabilité des informations provenant de la source d'informations externe pour une utilisation semblable à celle faite par la direction ou par l'auditeur;
- le fait que l'entité ait ou non mis en place des contrôles liés à la pertinence et à la fiabilité des informations obtenues et utilisées;
- le fait que la source d'informations externe recueille ou non des informations sur le marché

[19] Norme ISA 540 (révisée), *Audit des estimations comptables et des informations y afférentes*.

dans son ensemble ou qu'elle participe directement ou non à l'«établissement» d'opérations sur le marché;

- le fait que les informations conviennent ou non à l'utilisation qui en est faite et, s'il y a lieu, qu'elles aient été préparées ou non au regard du référentiel d'information financière applicable;
- l'existence d'autres informations qui pourraient contredire les informations utilisées;
- la nature et la portée des mises en garde et autres clauses limitatives concernant les informations en cause;
- les informations sur les méthodes utilisées pour la préparation des informations en cause, les modalités d'application de ces méthodes — notamment la façon dont les modèles ont été utilisés dans le cadre de cette application, le cas échéant — et les contrôles sur ces méthodes;
- les informations, s'il y en a, qui sont pertinentes pour évaluer le caractère approprié des hypothèses et des autres données utilisées par la source d'informations externe dans la préparation des informations en cause.

A42. La nature et l'étendue de la prise en compte de ces facteurs par l'auditeur dépendent de l'évaluation que fait celui-ci des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions pour lesquels l'utilisation des informations externes constitue une question pertinente, du degré de pertinence de cette question par rapport aux raisons qui sous-tendent l'évaluation des risques d'anomalies significatives, et de la possibilité que les informations provenant de la source d'informations externe ne soient pas fiables (l'auditeur se demandera, par exemple, si la source est crédible). Après avoir considéré les facteurs mentionnés au paragraphe A33b, l'auditeur peut déterminer qu'il lui faut acquérir une compréhension plus approfondie de l'entité et de son environnement, y compris le contrôle interne, conformément à la norme ISA 315, ou qu'il convient, dans les circonstances, de mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires, conformément à la norme ISA 330[20] et, s'il y a lieu, à la norme ISA 540 (révisée)[21], pour répondre à l'évaluation des risques d'anomalies significatives liés à l'utilisation d'informations provenant d'une source d'informations externe. Ces procédures peuvent consister, par exemple :

- à effectuer une comparaison entre les informations provenant de la source d'informations externe et des informations provenant d'une autre source indépendante;
- à acquérir une compréhension des contrôles que la direction a mis en place pour évaluer la fiabilité des informations provenant de sources d'informations externes et, possiblement, à tester l'efficacité du fonctionnement de ces contrôles, si ces procédures sont pertinentes pour la prise en compte de l'utilisation par la direction d'une source d'informations externe;
- à se renseigner sur la source d'informations externe pour comprendre ses processus, ses techniques et ses hypothèses, afin d'identifier et de comprendre ses contrôles et, s'il y a lieu, d'en tester l'efficacité du fonctionnement.

A43. Dans certaines situations, il peut y avoir des informations pour lesquelles il n'existe qu'un seul fournisseur — par exemple des informations provenant d'une banque centrale ou d'un

[20] Norme ISA 330, paragraphe 6.

[21] Norme ISA 540 (révisée), paragraphe 30.

gouvernement, comme un taux d'inflation —, ou un seul organisme sectoriel reconnu officiellement. En pareil cas, l'évaluation par l'auditeur de la nature et de l'étendue des procédures d'audit pouvant être appropriées dans les circonstances est fonction de la nature et de la crédibilité de la source des informations, de l'évaluation des risques d'anomalies significatives pour lesquels ces informations externes constituent une question pertinente, et du degré de pertinence de la question de l'utilisation de ces informations par rapport aux raisons qui sous-tendent l'évaluation des risques d'anomalies significatives. Par exemple, lorsque les informations proviennent d'une source crédible qui fait autorité, les procédures d'audit complémentaires mises en œuvre par l'auditeur peuvent être moins poussées et se limiter par exemple à corroborer les informations en consultant le site Web ou une publication de la source. Si, au contraire, la source n'est pas jugée crédible, l'auditeur peut déterminer que des procédures plus poussées sont nécessaires et, en l'absence d'une autre source d'informations indépendante qui permettrait une comparaison, se demander s'il serait approprié et faisable en pratique, pour obtenir des éléments probants suffisants et appropriés, de mettre en œuvre des procédures visant à obtenir des informations auprès de la source d'informations externe.

A44. Si l'auditeur ne dispose pas d'une base suffisante pour évaluer la pertinence et la fiabilité des informations provenant d'une source d'informations externe, il peut y avoir limitation de l'étendue de ses travaux, à moins qu'il puisse obtenir des éléments probants suffisants et appropriés en mettant en œuvre des procédures de remplacement. Toute limitation imposée de l'étendue des travaux est évaluée conformément aux exigences de la norme ISA 705 (révisée)[22].

Fiabilité des informations produites par un expert choisi par la direction (Réf. : par. 8)

A45. La préparation des états financiers d'une entité peut exiger une expertise dans un domaine autre que la comptabilité ou l'audit, par exemple en matière de calculs actuariels, d'évaluations et de données techniques. L'entité peut recourir aux services d'experts salariés ou d'experts-conseils dans ces domaines afin d'obtenir l'expertise nécessaire pour la préparation des états financiers. Le non-recours à une telle expertise lorsqu'elle est nécessaire accroît les risques d'anomalies significatives.

A46. Lorsque les informations devant servir comme éléments probants ont été produites à partir des travaux d'un expert choisi par la direction, l'exigence énoncée au paragraphe 8 de la présente norme ISA s'applique. Par exemple, une personne ou une organisation peut posséder une expertise dans l'application de modèles aux fins de l'estimation de la juste valeur de titres en l'absence de marché observable. Si la personne ou l'organisation se sert de cette expertise pour procéder à une estimation que l'entité utilise dans la préparation de ses états financiers, cette personne ou organisation constitue un expert choisi par la direction et le paragraphe 8 s'applique. Par contre, si cette personne ou organisation ne fournit que des données sur les prix d'opérations privées auxquelles l'entité n'aurait pas accès autrement et que l'entité utilise ces données dans ses propres méthodes d'estimation, les informations fournies, si elles sont utilisées comme éléments probants, sont soumises à l'application du paragraphe 7 de la présente norme ISA, étant donné qu'il s'agit d'informations provenant d'une source d'informations externe et non du recours par l'entité à un expert choisi par la direction.

A47. La nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit en réponse aux exigences du paragraphe 8 de la présente norme ISA peuvent dépendre de facteurs tels que les suivants :

---

[22] Norme ISA 705 (révisée), *Expression d'une opinion modifiée dans le rapport de l'auditeur indépendant,* paragraphe 13.

- la nature et la complexité de l'objet des travaux de l'expert choisi par la direction ;
- les risques d'anomalies significatives liés à l'objet des travaux ;
- la disponibilité d'autres sources d'éléments probants ;
- la nature, la portée et les objectifs des travaux de l'expert choisi par la direction ;
- le fait que l'expert choisi par la direction soit un employé de l'entité ou un tiers auquel l'entité a fait appel pour qu'il lui fournisse les services nécessaires ;
- l'étendue du contrôle ou de l'influence que la direction peut exercer sur les travaux de l'expert ;
- le fait que l'expert choisi par la direction soit soumis à des normes de performance technique ou à d'autres exigences professionnelles ou sectorielles ;
- la nature et l'étendue des contrôles exercés au sein de l'entité sur les travaux de l'expert choisi par la direction ;
- les connaissances et l'expérience que possède l'auditeur dans le domaine d'expertise de l'expert choisi par la direction ;
- l'expérience passée de l'auditeur concernant les travaux de cet expert.

La compétence, les capacités et l'objectivité de l'expert choisi par la direction (Réf. : alinéa 8 a))

A48. La compétence se rapporte à la nature et au niveau d'expertise de l'expert choisi par la direction. Les capacités correspondent aux aptitudes de l'expert choisi par la direction pour exercer cette compétence dans les circonstances. Les facteurs pouvant influer sur les capacités comprennent, entre autres, le lieu géographique ainsi que le temps et les ressources disponibles. L'objectivité est liée à l'incidence possible de partis pris, de conflits d'intérêts ou de l'influence de tiers sur le jugement professionnel ou le jugement en affaires de l'expert choisi par la direction. La compétence, les capacités et l'objectivité de l'expert choisi par la direction ainsi que les contrôles de l'entité sur les travaux de cet expert constituent des indicateurs importants de la fiabilité des informations produites par cet expert.

A49. Les informations sur la compétence, les capacités et l'objectivité d'un expert choisi par la direction peuvent provenir de diverses sources, dont les suivantes :

- l'expérience personnelle acquise dans le passé en ce qui concerne les travaux effectués par cet expert ;
- les entretiens avec cet expert ;
- les entretiens avec des tiers possédant une bonne connaissance des travaux de cet expert ;
- la connaissance des qualifications de l'expert, de son adhésion à un corps professionnel ou à une association sectorielle, du fait qu'il est titulaire d'un permis d'exercice ou qu'il bénéficie d'une autre forme de reconnaissance externe ;
- les articles publiés ou les livres écrits par cet expert ;

- un expert choisi par l'auditeur, le cas échéant, qui aide celui-ci à obtenir des éléments probants suffisants et appropriés concernant les informations produites par l'expert choisi par la direction.

A50. Parmi les points présentant de l'intérêt pour l'évaluation de la compétence, des capacités et de l'objectivité d'un expert choisi par la direction, il y a celui de savoir si les travaux de l'expert sont soumis à des normes de performance technique ou à d'autres exigences professionnelles ou sectorielles, par exemple les normes de déontologie ou d'autres règles d'un corps professionnel ou d'une association sectorielle, les normes d'agrément d'un organisme chargé de la délivrance de permis ou des exigences imposées par des textes légaux ou réglementaires.

A51. D'autres points, dont les suivants, sont également susceptibles de présenter un intérêt :

- la pertinence de la compétence de l'expert choisi par la direction par rapport aux questions pour lesquelles ses travaux seront utilisés, notamment ses champs de spécialisation dans son domaine. Par exemple, un actuaire peut être spécialisé en assurance incendie, accident et risques divers, mais posséder une expertise limitée dans les calculs liés aux régimes de retraite ;

- la compétence de l'expert choisi par la direction concernant les exigences comptables pertinentes, par exemple la connaissance des hypothèses et méthodes (y compris les modèles s'il y a lieu) qui sont conformes au référentiel d'information financière applicable ;

- si des événements inattendus, des changements de circonstances ou des éléments probants recueillis lors de la mise en œuvre des procédures d'audit indiquent qu'il pourrait être nécessaire de revoir l'évaluation initiale de la compétence, des capacités et de l'objectivité de l'expert choisi par la direction à mesure que l'audit progresse.

A52. Un large éventail de circonstances peuvent menacer l'objectivité de l'expert choisi par la direction, par exemple les menaces liées à l'intérêt personnel, les menaces liées à la représentation, les menaces liées à la familiarité, les menaces liées à l'autocontrôle et les menaces liées à l'intimidation. Des sauvegardes susceptibles de réduire ces menaces peuvent être mises en place dans le cadre de structures externes (par exemple la profession de l'expert choisi par la direction, des textes légaux ou réglementaires) ou par le milieu de travail de l'expert (par exemple des politiques et procédures de contrôle qualité).

A53. Bien que les sauvegardes ne puissent éliminer toutes les menaces à l'objectivité de l'expert choisi par la direction, certaines menaces, notamment celles liées à l'intimidation, peuvent être moins importantes dans le cas d'un expert-conseil externe que dans celui d'un expert employé par l'entité, et l'efficacité de sauvegardes telles que des politiques et procédures de contrôle qualité peut être plus grande. Puisque le fait d'être un employé de l'entité implique toujours une menace pour l'objectivité, un expert employé par l'entité ne peut généralement pas être considéré comme plus susceptible d'être objectif que les autres employés de l'entité.

A54. Lors de l'évaluation de l'objectivité d'un expert-conseil prestataire de services auprès de l'entité, il peut être pertinent de s'entretenir avec la direction et cet expert sur tout intérêt ou toute relation pouvant constituer une menace à l'objectivité de l'expert, ainsi que sur les sauvegardes applicables, y compris les exigences professionnelles auxquelles est soumis l'expert, et d'évaluer si les sauvegardes sont adéquates. Les intérêts et relations pouvant constituer des menaces comprennent :

- les intérêts financiers ;
- les relations d'affaires et les liens personnels ;
- la prestation d'autres services.

Acquisition d'une compréhension des travaux de l'expert choisi par la direction (Réf. : alinéa 8 b))

A55. La compréhension des travaux d'un expert choisi par la direction passe par une compréhension du domaine d'expertise concerné. L'auditeur peut obtenir une compréhension du domaine d'expertise concerné lorsqu'il a à déterminer s'il possède l'expertise nécessaire pour évaluer les travaux de l'expert choisi par la direction ou s'il lui faudra plutôt recourir à un expert de son choix pour ce faire[23].

A56. Voici des aspects du domaine d'expertise de l'expert choisi par la direction qui revêtent de l'importance pour la compréhension de ce domaine par l'auditeur :

- le fait que le domaine d'expertise comporte ou non des champs de spécialisation qui sont pertinents pour l'audit ;
- l'obligation ou non de respecter des normes professionnelles ou autres, ainsi que des exigences légales ou réglementaires ;
- les hypothèses et méthodes utilisées par l'expert choisi par la direction, et le fait qu'elles soient ou non généralement reconnues dans son domaine d'expertise et appropriées aux fins de l'information financière ;
- la nature des données ou informations internes ou externes utilisées par l'expert choisi par la direction.

A57. Dans le cas d'un expert-conseil prestataire de services auprès de l'entité, il existe d'ordinaire une lettre de mission ou une autre forme d'accord écrit entre l'entité et cet expert choisi par la direction. L'évaluation de l'accord dans le cadre de l'acquisition d'une compréhension des travaux de l'expert choisi par la direction peut aider l'auditeur à déterminer le caractère approprié des éléments suivants aux fins de l'audit :

- la nature, la portée et les objectifs des travaux de l'expert ;
- les rôles et les responsabilités de la direction et de l'expert respectivement ;
- la nature, le calendrier et l'étendue des communications entre la direction et l'expert, y compris la forme du ou des rapports que celui-ci aura à fournir.

A58. Lorsque l'expert choisi par la direction est employé de l'entité, il est moins probable qu'un tel accord écrit existe. Des demandes d'informations auprès de l'expert et d'autres membres de la direction peuvent s'avérer la façon la plus appropriée pour l'auditeur d'acquérir la compréhension nécessaire.

Évaluation du caractère approprié des travaux de l'expert choisi par la direction (Réf. : alinéa 8 c))

[23] Norme ISA 620, paragraphe 7.

A59. Les éléments à prendre en considération pour évaluer le caractère approprié des travaux de l'expert choisi par la direction en tant qu'éléments probants relatifs à l'assertion concernée comprennent :

- la pertinence et le caractère raisonnable des constatations ou conclusions de l'expert, leur cohérence avec les autres éléments probants et le fait qu'elles soient correctement reflétées dans les états financiers ;
- si les travaux de l'expert font appel à des hypothèses et à des méthodes importantes, la pertinence et le caractère raisonnable de ces hypothèses et méthodes ;
- si les travaux de l'expert nécessitent une utilisation importante de données de base, la pertinence, l'exhaustivité et l'exactitude de ces données ;
- si les travaux de l'expert font appel à des informations provenant d'une source d'informations externe, la pertinence et la fiabilité de ces informations.

Informations produites par l'entité et utilisées pour les besoins de l'audit (Réf. : alinéas 9 a) et b))

A60. Pour que l'auditeur puisse obtenir des éléments probants fiables, les informations produites par l'entité et utilisées pour la mise en œuvre des procédures d'audit doivent être suffisamment exhaustives et exactes. Par exemple, l'efficacité de l'audit des produits par l'application de prix standard aux quantités inscrites comme vendues dépend de l'exactitude des informations sur les prix ainsi que de l'exhaustivité et de l'exactitude des données sur les volumes de ventes. Dans le même ordre d'idées, si l'auditeur souhaite tester certaines caractéristiques (par exemple, l'autorisation) d'une population (par exemple, les paiements), les résultats du test seront moins fiables si la population à partir de laquelle sont sélectionnés les éléments à tester n'est pas exhaustive.

A61. La collecte d'éléments probants sur l'exhaustivité et l'exactitude de telles informations peut se faire en même temps que la mise en œuvre de la procédure d'audit appliquée aux informations lorsque l'obtention de ces éléments probants fait partie intégrante de la procédure d'audit elle-même. Dans d'autres situations, l'auditeur peut avoir déjà obtenu des éléments probants sur l'exhaustivité et l'exactitude des informations en testant les contrôles sur la préparation et la mise à jour de ces informations. Il peut toutefois arriver que l'auditeur détermine que des procédures d'audit additionnelles sont nécessaires.

A62. Dans certains cas, l'auditeur peut avoir l'intention d'utiliser des informations produites par l'entité pour d'autres besoins de l'audit. Par exemple, l'auditeur peut vouloir utiliser les mesures de performance de l'entité aux fins de ses procédures analytiques, ou encore se servir des informations produites par l'entité dans le cadre de ses activités de suivi, tels les rapports de la fonction d'audit interne. Le caractère approprié des éléments probants obtenus dépend alors de si l'information est suffisamment précise ou détaillée pour les besoins de l'auditeur. Par exemple, les mesures de performance utilisées par la direction peuvent ne pas être suffisamment précises pour permettre de détecter des anomalies significatives.

Sélection d'éléments à des fins de tests en vue d'obtenir des éléments probants (Réf. : par. 10)

A63. Un test est efficace dans la mesure où, compte tenu des autres éléments probants obtenus ou à obtenir, il fournit des éléments probants appropriés qui seront suffisants pour les besoins de l'auditeur. Lorsque l'auditeur sélectionne des éléments à des fins de tests, il est tenu,

conformément au paragraphe 7, de déterminer la pertinence et la fiabilité des informations à utiliser comme éléments probants ; l'autre aspect de l'efficacité (le caractère suffisant) est un point important à considérer dans la sélection des éléments à tester. Voici les modes de sélection d'éléments à tester auxquels peut recourir l'auditeur :

a) sélection de la totalité des éléments (examen de 100 % de la population) ;

b) sélection d'éléments spécifiques ;

c) sondage en audit.

L'application de l'un quelconque ou d'une combinaison de ces modes de sélection peut s'avérer appropriée selon les circonstances, par exemple les risques d'anomalies significatives liés à l'assertion testée, ainsi que la faisabilité en pratique et l'efficience des divers modes de sélection.

Sélection de la totalité des éléments

A64. L'auditeur peut décider qu'il sera particulièrement approprié d'examiner tous les éléments composant la population d'une catégorie d'opérations ou d'un solde de compte (ou une strate de cette population). Un examen de la totalité des éléments est peu probable dans le cas des tests des contrôles ; il est toutefois plus courant dans les tests de détail. Il peut être approprié lorsque, par exemple :

- la population est constituée d'un petit nombre d'éléments de grande valeur ;
- il existe un risque important et les autres modes de sélection ne permettent pas d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés ;
- la nature répétitive d'un calcul ou d'un autre processus exécuté automatiquement par un système d'information rend l'examen de la totalité des éléments efficace sur le plan des coûts.

Sélection d'éléments spécifiques

A65. L'auditeur peut décider de sélectionner des éléments spécifiques d'une population. Pour parvenir à cette décision, l'auditeur tient compte de facteurs pertinents tels que sa compréhension de l'entité, son évaluation des risques d'anomalies significatives et les caractéristiques de la population à tester. L'intervention du jugement dans la sélection d'éléments spécifiques peut donner lieu à un risque non lié à l'échantillonnage. Les éléments spécifiques sélectionnés peuvent comprendre :

- *des éléments de valeur importante ou des éléments clés :* l'auditeur peut décider de sélectionner des éléments spécifiques d'une population en raison de leur valeur importante ou parce qu'ils présentent une autre caractéristique particulière, par exemple des éléments douteux, inhabituels, particulièrement exposés à des risques ou ayant à plusieurs reprises fait l'objet d'erreurs ;
- *tous les éléments excédant une valeur déterminée :* l'auditeur peut décider d'examiner les éléments dont la valeur comptabilisée est supérieure à un certain montant de façon à vérifier une proportion importante du montant total d'une catégorie d'opérations ou d'un solde de compte ;

- *des éléments susceptibles de fournir des informations :* l'auditeur peut examiner des éléments en vue d'obtenir des informations sur des questions telles que la nature de l'entité ou de ses opérations.

A66. Bien que l'examen sélectif d'éléments spécifiques d'une catégorie d'opérations ou d'un solde de compte représente souvent un moyen efficient d'obtenir des éléments probants, il ne constitue pas un sondage en audit. Les résultats des procédures d'audit appliquées aux éléments ainsi sélectionnés ne peuvent être extrapolés à l'ensemble de la population ; par conséquent, l'examen sélectif d'éléments spécifiques ne fournit pas d'éléments probants concernant le reste de la population.

Sondage en audit

A67. Le sondage en audit est conçu pour permettre à l'auditeur de tirer des conclusions sur l'ensemble d'une population à partir de tests effectués sur un échantillon tiré de cette population. Il est question des sondages en audit dans la norme ISA 530[24].

Éléments probants incohérents ou doutes sur leur fiabilité (Réf. : par. 11)

A68. L'obtention d'éléments probants de différentes sources ou de nature différente peut faire ressortir qu'un élément probant particulier n'est pas fiable, notamment lorsque les éléments probants obtenus d'une source ne sont pas cohérents avec ceux obtenus d'une autre source. Ce peut être le cas, par exemple, lorsque les réponses aux demandes d'informations adressées à la direction, aux auditeurs internes et à d'autres personnes sont incohérentes ou lorsque les réponses aux demandes d'informations faites auprès des responsables de la gouvernance afin de corroborer les réponses aux demandes d'informations adressées à la direction sont incohérentes avec celles de la direction. La norme ISA 230 prévoit une exigence de documentation spécifique lorsque l'auditeur a identifié des informations qui ne sont pas cohérentes avec ses conclusions définitives sur une question importante[25].

[24] Norme ISA 530, *Sondages en audit*.

[25] Norme ISA 230, *Documentation de l'audit*, paragraphe 11.

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT 501

ÉLÉMENTS PROBANTS — CONSIDÉRATIONS PARTICULIÈRES CONCERNANT CERTAINS POINTS

(En vigueur pour les audits d'états financiers des périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009.)

SOMMAIRE

Paragraphe

Introduction

Champ d'application de la présente norme ISA 1

Date d'entrée en vigueur 2

Objectif 3

Exigences

Stocks 4-8

Procès et litiges 9-12

Informations sectorielles 13

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Stocks A1-A16

Procès et litiges A17-A25

Informations sectorielles A26-A27

La Norme internationale d'audit (ISA) 501, *Éléments probants — Considérations particulières concernant certains points*, 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 des considérations particulières prises en compte par l'auditeur pour obtenir des éléments probants suffisants et appropriés, conformément à la norme ISA 330[1], à la norme ISA 500[2] et aux autres normes internationales d'audit pertinentes, en ce qui concerne certains aspects des stocks, des procès et litiges auxquels l'entité est partie et des informations sectorielles, dans le cadre d'un audit d'états financiers.

Date d'entrée en vigueur

2. La présente norme ISA s'applique aux audits d'états financiers des périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009.

Objectif

3. L'objectif de l'auditeur est d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés concernant :

   a) l'existence et l'état des stocks ;

   b) l'exhaustivité des informations sur les procès et litiges auxquels l'entité est partie ;

   c) la présentation et la communication d'informations sectorielles conformément au référentiel d'information financière applicable.

Exigences

Stocks

4. Si les stocks sont significatifs au regard des états financiers, l'auditeur doit obtenir des éléments probants suffisants et appropriés concernant leur existence et leur état :

   a) en étant présent à la prise d'inventaire physique des stocks, à moins que cela ne soit pas faisable en pratique, afin : (Réf. : par. A1 à A3)

      i) d'évaluer les instructions et les procédures établies par la direction pour l'enregistrement et le contrôle des résultats de la prise d'inventaire physique de l'entité, (Réf. : par. A4)

      ii) d'observer l'application des procédures de comptage établies par la direction, (Réf. : par. A5)

      iii) d'inspecter les stocks, (Réf. : par. A6)

      iv) d'effectuer des comptages par sondages ; (Réf. : par. A7 et A8)

   b) en soumettant les comptes de stocks définitifs de l'entité à des procédures d'audit pour déterminer s'ils reflètent avec exactitude les résultats réels du comptage des stocks.

5. Si la prise d'inventaire physique se fait à une date autre que la date de clôture, l'auditeur doit, outre les procédures exigées au paragraphe 4, mettre en œuvre des procédures d'audit pour

---

[1] Norme ISA 330, *Réponses de l'auditeur à l'évaluation des risques*.

[2] Norme ISA 500, *Éléments probants*.

obtenir des éléments probants attestant que les variations des stocks entre la date du comptage et la date de clôture ont été correctement enregistrées. (Réf. : par. A9 à A11)

6. Si, en raison de circonstances imprévues, l'auditeur ne peut pas être présent à la prise d'inventaire physique, il doit effectuer ou observer des comptages à une autre date, et mettre en œuvre des procédures d'audit pour vérifier les mouvements de stocks survenus entre les deux dates.

7. S'il n'est pas faisable en pratique d'être présent à la prise d'inventaire physique, l'auditeur doit mettre en œuvre des procédures d'audit de remplacement pour obtenir des éléments probants suffisants et appropriés concernant l'existence et l'état des stocks. Si la mise en œuvre de procédures de remplacement est impossible, l'auditeur doit exprimer une opinion modifiée dans son rapport, conformément à la norme ISA 705 (révisée)[3]. (Réf. : par. A12 à A14)

8. Si des stocks sous la garde et le contrôle d'un tiers sont significatifs au regard des états financiers, l'auditeur doit obtenir des éléments probants suffisants et appropriés concernant l'existence et l'état de ces stocks en prenant l'une des mesures suivantes ou les deux :

   a) demander au tiers une confirmation de la quantité et de l'état des stocks qu'il détient au nom de l'entité ; (Réf. : par. A15)

   b) procéder à une inspection ou mettre en œuvre d'autres procédures d'audit appropriées aux circonstances. (Réf. : par. A16)

Procès et litiges

9. L'auditeur doit concevoir et mettre en œuvre des procédures d'audit lui permettant d'identifier les procès et litiges auxquels l'entité est partie et qui peuvent être à l'origine d'un risque d'anomalies significatives. Ces procédures comprennent : (Réf. : par. A17 à A19)

   a) les demandes d'informations auprès de la direction et, le cas échéant, auprès d'autres personnes au sein de l'entité, y compris le conseiller juridique interne ;

   b) l'examen des procès-verbaux des réunions des responsables de la gouvernance, ainsi que de la correspondance échangée entre l'entité et son conseiller juridique externe ;

   c) l'examen des frais juridiques. (Réf. : par. A20)

10. Si, par suite de son évaluation, l'auditeur conclut à l'existence d'un risque d'anomalies significatives associé à des procès ou litiges qui ont été identifiés, ou lorsque les procédures d'audit mises en œuvre indiquent qu'il peut exister d'autres procès ou litiges significatifs, l'auditeur doit, en plus des procédures exigées par les autres normes ISA, chercher à communiquer directement avec le conseiller juridique externe de l'entité. Il doit accomplir cette démarche au moyen d'une lettre de demande d'informations, préparée par la direction et envoyée par l'auditeur, dans laquelle il est demandé au conseiller juridique externe de l'entité de communiquer directement avec l'auditeur. Lorsque des textes légaux ou réglementaires ou le corps professionnel des avocats interdisent au conseiller juridique externe de l'entité de communiquer directement avec l'auditeur, ce dernier doit mettre en œuvre des procédures d'audit de remplacement. (Réf. : par. A21 à A25)

---

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

11. L'auditeur doit exprimer une opinion modifiée dans son rapport, conformément à la norme ISA 705 (révisée), lorsque les conditions suivantes sont réunies :

    a) la direction refuse d'autoriser l'auditeur à communiquer avec le conseiller juridique externe de l'entité ou à le rencontrer, ou encore le conseiller juridique externe de l'entité refuse de répondre de manière satisfaisante à la lettre de demande d'informations ou il lui est interdit d'y répondre ;

    b) l'auditeur n'est pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés par la mise en œuvre de procédures d'audit de remplacement.

Déclarations écrites

12. L'auditeur doit demander à la direction et, le cas échéant, aux responsables de la gouvernance de lui fournir des déclarations écrites attestant que tous les procès et litiges actuels ou éventuels venus à leur connaissance et dont les incidences devraient être prises en compte lors de la préparation des états financiers lui ont été communiqués et que le traitement comptable et les informations dont ils ont fait l'objet sont conformes au référentiel d'information financière applicable.

Informations sectorielles

13. L'auditeur doit obtenir des éléments probants suffisants et appropriés concernant la présentation et la communication d'informations sectorielles conformément au référentiel d'information financière applicable : (Réf. : par. A26)

    a) en acquérant une compréhension des méthodes utilisées par la direction pour l'établissement des informations sectorielles, puis : (Réf. : par. A27)

        i) en évaluant si ces méthodes sont susceptibles de fournir des informations conformes au référentiel d'information financière applicable,

        ii) en testant au besoin l'application de ces méthodes ;

    b) en mettant en œuvre des procédures analytiques ou d'autres procédures d'audit appropriées aux circonstances.

***

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Stocks

Présence à la prise d'inventaire physique (Réf. : alinéa 4 a))

A1. La direction établit habituellement des procédures pour le comptage des stocks au moins une fois par an, afin que les résultats de ce comptage servent de base pour la préparation des états financiers et, le cas échéant, permettent de vérifier la fiabilité du système d'inventaire permanent de l'entité.

A2. La présence à la prise d'inventaire physique implique :

- d'inspecter les stocks pour s'assurer de leur existence et en évaluer l'état, et de vérifier les comptages au moyen de sondages ;

- d'observer la conformité aux instructions de la direction et l'application des procédures d'enregistrement et de contrôle des résultats de la prise d'inventaire physique ;
- d'obtenir des éléments probants concernant la fiabilité des procédures de comptage établies par la direction.

Ces procédures peuvent servir de tests des contrôles ou de procédures de corroboration, selon l'évaluation des risques faite par l'auditeur, la stratégie prévue et les procédures spécifiques mises en œuvre.

A3. Les points à prendre en considération lors de la planification de la présence à la prise d'inventaire physique (ou lors de la conception et de la mise en œuvre des procédures d'audit dont il est question aux paragraphes 4 à 8 de la présente norme ISA) comprennent, par exemple :

- les risques d'anomalies significatives liés aux stocks ;
- la nature du contrôle interne relatif aux stocks ;
- s'il y a lieu ou non de s'attendre à ce que des procédures adéquates soient établies par la direction et des instructions adéquates communiquées pour la prise d'inventaire physique ;
- le moment de la prise d'inventaire physique ;
- si l'entité maintient ou non un système d'inventaire permanent ;
- les établissements où les stocks sont détenus, y compris le caractère significatif des stocks et les risques d'anomalies significatives pour chaque établissement, afin de déterminer les établissements où la présence de l'auditeur est appropriée. La norme ISA 600[4] traite de l'intervention d'autres auditeurs et pourrait donc être pertinente si cette intervention consiste à assister à la prise d'inventaire physique dans un établissement éloigné ;
- si la participation d'un expert choisi par l'auditeur est requise. La norme ISA 620[5] traite du recours par l'auditeur à un expert de son choix pour l'aider à obtenir des éléments probants suffisants et appropriés.

Évaluation des instructions et des procédures établies par la direction (Réf. : sous-alinéa 4 a)i))

A4. Parmi les points à prendre en considération lors de l'évaluation des instructions et des procédures établies par la direction pour l'enregistrement et le contrôle de la prise d'inventaire physique de l'entité, il y a notamment le fait qu'elles prévoient ou non, par exemple :

- la mise en œuvre d'activités de contrôle appropriées, en ce qui concerne entre autres la collecte des feuilles de comptage utilisées, le retour avec explications des feuilles de comptage inutilisées et les procédures de comptage et de recomptage ;
- l'identification précise de l'état d'avancement des stocks de produits en cours, des stocks à rotation lente, obsolètes ou endommagés ainsi que des stocks appartenant à un tiers, notamment ceux détenus en consignation ;

---

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

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

- les procédures utilisées pour estimer les quantités physiques, le cas échéant, par exemple celles qui peuvent être nécessaires pour déterminer la quantité physique d'un tas de charbon ;
- le contrôle des mouvements de stocks entre différentes aires de stockage, ainsi que le contrôle des expéditions et des réceptions de stocks avant et après la date de séparation des exercices.

Observation de l'application des procédures de comptage établies par la direction (Réf. : sous-alinéa 4 a)ii))

A5. L'observation de l'application des procédures de comptage établies par la direction, par exemple celles concernant le contrôle des mouvements de stocks avant, pendant et après le comptage, aide l'auditeur à obtenir des éléments probants attestant que les instructions et les procédures de comptage établies par la direction sont adéquatement conçues et mises en place. En outre, l'auditeur peut obtenir des copies des informations relatives à la séparation des exercices, par exemple le détail des mouvements de stocks, pour faciliter ultérieurement la mise en œuvre de procédures d'audit en vue de vérifier le traitement comptable de ces mouvements.

Inspection des stocks (Réf. : sous-alinéa 4 a)iii))

A6. L'inspection des stocks lors de la prise d'inventaire physique aide l'auditeur à s'assurer de leur existence (mais pas nécessairement de leur propriété), et à identifier, par exemple, les stocks obsolètes, endommagés ou vieillissants.

Exécution des comptages par sondage (Réf. : sous-alinéa 4 a)iv))

A7. Les comptages par sondages, qui consistent entre autres à sélectionner des éléments sur les feuilles de comptage de la direction et à s'assurer qu'ils existent bien physiquement, et à sélectionner des éléments sur les aires de stockage et à s'assurer qu'ils sont correctement recensés sur les feuilles de comptage de la direction, fournissent des éléments probants quant à l'exhaustivité et à l'exactitude du contenu de ces feuilles.

A8. Outre la consignation des résultats des comptages par sondages de l'auditeur, l'obtention de copies des feuilles de comptage de la direction, dûment remplies, aide l'auditeur à mettre ultérieurement en œuvre des procédures d'audit lui permettant de déterminer si les comptes de stocks définitifs de l'entité reflètent avec exactitude les résultats réels du comptage des stocks.

Prise d'inventaire physique à une date autre que la date de clôture (Réf. : par. 5)

A9. Pour des raisons d'ordre pratique, la prise d'inventaire physique peut être effectuée à une date ou à des dates autres que la date de clôture, peu importe que la direction détermine les quantités en stock au moyen d'une prise d'inventaire physique annuelle ou au moyen d'un système d'inventaire permanent. Dans un cas comme dans l'autre, l'efficacité de la conception, de la mise en place et du maintien des contrôles sur les mouvements des stocks détermine si la prise d'inventaire physique à une ou à des dates autres que la date de clôture est appropriée du point de vue de l'audit. La norme ISA 330 définit des exigences et fournit des indications concernant la mise en œuvre de procédures de corroboration à une date intermédiaire[6].

[6] Norme ISA 330, paragraphes 22 et 23.

A10. Lorsqu'il existe un système d'inventaire permanent, la direction peut effectuer des comptages physiques ou d'autres tests pour vérifier la fiabilité des informations sur les quantités en stock inscrites dans les fichiers de l'inventaire permanent de l'entité. Dans certains cas, il arrive que la direction ou l'auditeur relève des écarts entre les fichiers de l'inventaire permanent et les quantités recensées lors du comptage physique ; cela peut indiquer que les contrôles sur les mouvements des stocks ne fonctionnent pas efficacement.

A11. Parmi les points à prendre en considération lors de la conception de procédures d'audit en vue d'obtenir des éléments probants attestant que les variations entre les quantités de stocks recensées à la ou aux dates de comptage et les quantités inscrites sur l'état définitif des stocks ont été correctement enregistrées, il y a les suivants :

- le fait que les fichiers de l'inventaire permanent fassent l'objet ou non d'ajustements appropriés ;
- la fiabilité des fichiers de l'inventaire permanent de l'entité ;
- les raisons des écarts importants entre les informations recueillies lors de la prise d'inventaire physique et celles figurant dans les fichiers de l'inventaire permanent.

Il n'est pas faisable en pratique d'être présent à la prise d'inventaire physique (Réf. : par. 7)

A12. Dans certains cas, il se peut qu'il ne soit pas faisable en pratique d'être présent à la prise d'inventaire physique. Cela peut notamment être attribuable à des facteurs tels que la nature ou l'emplacement des stocks, par exemple lorsque les stocks sont entreposés dans un lieu qui peut présenter une menace pour la sécurité de l'auditeur. Toutefois, un inconvénient d'ordre général n'est pas suffisant pour justifier que l'auditeur décide que sa présence à la prise d'inventaire n'est pas faisable en pratique. De plus, comme l'explique la norme ISA 200[7], les questions de difficulté, de délais ou de coûts ne justifient pas en soi que l'auditeur omette une procédure d'audit pour laquelle il n'existe pas de procédure de remplacement, ni qu'il se satisfasse d'éléments probants qui ne sont pas convaincants.

A13. Dans certains cas où il n'est pas faisable en pratique d'être présent à l'inventaire physique, des procédures d'audit de remplacement, par exemple l'inspection des pièces justificatives des ventes ultérieures d'éléments de stock particuliers produits ou achetés avant la prise d'inventaire physique, peuvent fournir des éléments probants suffisants et appropriés quant à l'existence et à l'état des stocks.

A14. Dans d'autres cas, toutefois, il peut s'avérer impossible d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés quant à l'existence et à l'état des stocks par la mise en œuvre de procédures d'audit de remplacement. La norme ISA 705 (révisée) impose alors à l'auditeur d'exprimer une opinion modifiée dans son rapport en raison d'une limitation de l'étendue des travaux d'audit[8].

---

[7] Norme ISA 200, *Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et réalisation d'un audit conforme aux Normes internationales d'audit*, paragraphe A50.

[8] Norme ISA 705 (révisée), paragraphe 13.

Stocks sous la garde et le contrôle d'un tiers

Confirmations (Réf. : alinéa 8 a))

A15. La norme ISA 505[9] définit des exigences et fournit des indications concernant la mise en œuvre des procédures de confirmation externe.

Autres procédures d'audit (Réf. : alinéa 8 b))

A16. Selon les circonstances, par exemple lorsque les informations obtenues soulèvent un doute sur l'intégrité et l'objectivité du tiers, l'auditeur peut considérer comme approprié de mettre en œuvre d'autres procédures d'audit au lieu, ou en complément, d'une demande de confirmation par le tiers. Par exemple, ces autres procédures peuvent consister :

- à assister à la prise d'inventaire physique du tiers concerné, ou à prendre des mesures pour qu'un autre auditeur y assiste, lorsque cela est faisable en pratique ;
- à obtenir le rapport d'un autre auditeur, ou le rapport de l'auditeur d'une société de services, sur le caractère adéquat du contrôle interne du tiers destiné à assurer que les stocks sont correctement comptés et qu'ils font l'objet de mesures de protection adéquates ;
- à inspecter les pièces justificatives concernant les stocks détenus par des tiers, par exemple les récépissés d'entrepôt ;
- à demander confirmation auprès de tiers lorsque des stocks ont été affectés en garantie.

Procès et litiges

Exhaustivité des informations sur les procès et les litiges (Réf. : par. 9)

A17. Les procès et litiges auxquels l'entité est partie peuvent avoir une incidence significative sur les états financiers et, par conséquent, devoir faire l'objet d'informations ou d'un traitement comptable dans les états financiers.

A18. En plus des procédures indiquées au paragraphe 9, d'autres procédures sont pertinentes, par exemple l'utilisation des informations obtenues au moyen des procédures d'évaluation des risques mises en œuvre dans le cadre de l'acquisition d'une compréhension de l'entité et de son environnement, pour aider l'auditeur à prendre connaissance des procès et litiges auxquels l'entité est partie.

A19. Les éléments probants obtenus aux fins de l'identification des procès et litiges qui peuvent être à l'origine d'un risque d'anomalies significatives peuvent également constituer des éléments probants pour d'autres aspects à prendre en compte relativement aux procès et litiges, par exemple leur estimation ou leur évaluation. La norme ISA 540[10] définit des exigences et fournit des indications concernant la prise en considération par l'auditeur des procès et litiges qui nécessitent des estimations comptables ou la présentation d'informations y afférentes dans les états financiers.

---

[9] Norme ISA 505, *Confirmations externes*.

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

Examen des frais juridiques (Réf. : alinéa 9 c))

A20. Selon les circonstances, l'auditeur peut juger approprié d'examiner les pièces justificatives connexes, par exemple les notes d'honoraires liées à des services juridiques, dans le cadre de son examen des frais juridiques.

Communication avec le conseiller juridique externe de l'entité (Réf. : par. 10 et 11)

A21. La communication directe avec le conseiller juridique externe de l'entité aide l'auditeur à obtenir des éléments probants suffisants et appropriés quant à l'existence ou non de procès et litiges connus susceptibles d'être significatifs et quant au caractère raisonnable ou non des estimations par la direction de leurs incidences financières, y compris les coûts en cause.

A22. Dans certains cas, l'auditeur peut chercher à communiquer directement avec le conseiller juridique externe de l'entité au moyen d'une lettre de demande d'informations générales. Dans cette lettre, il est demandé au conseiller juridique externe de l'entité d'informer l'auditeur de tous les procès et litiges dont il a connaissance et de lui fournir une évaluation de l'issue des procès et litiges ainsi qu'une estimation de leurs incidences financières, y compris les coûts en cause.

A23. S'il est considéré comme improbable que le conseiller juridique externe de l'entité réponde de manière satisfaisante à une lettre de demande d'informations générales, par exemple parce que le corps professionnel dont il est membre interdit de répondre à de telles lettres, l'auditeur peut chercher à communiquer directement avec lui au moyen d'une lettre de demande d'informations particulières. Une telle lettre contient :

a) une liste des procès et litiges ;

b) le cas échéant, l'évaluation par la direction de l'issue de chacun des procès et litiges identifiés ainsi que son estimation de leurs incidences financières, y compris les coûts en cause ;

c) une demande au conseiller juridique externe de l'entité de confirmer le caractère raisonnable des évaluations de la direction et de fournir à l'auditeur des informations complémentaires s'il juge que la liste est incomplète ou inexacte.

A24. Dans certains cas, l'auditeur peut également juger nécessaire de rencontrer le conseiller juridique externe de l'entité pour s'entretenir avec lui des issues probables des procès ou litiges. Ce peut être le cas lorsque, par exemple :

- l'auditeur détermine que l'affaire engendre un risque important ;
- l'affaire est complexe ;
- la direction et le conseiller juridique externe de l'entité sont en désaccord.

Habituellement, de telles rencontres ont lieu avec la permission de la direction et en présence de l'un de ses représentants.

A25. Conformément à la norme ISA 700 (révisée)[11], la date du rapport de l'auditeur ne peut être antérieure à la date à laquelle l'auditeur a obtenu les éléments probants suffisants et appropriés

[11] Norme ISA 700 (révisée), *Opinion et rapport sur des états financiers*, paragraphe 49.

sur lesquels fonder son opinion sur les états financiers. Des éléments probants concernant l'état des procès et litiges jusqu'à la date du rapport de l'auditeur peuvent être obtenus au moyen d'une demande d'informations auprès des membres de la direction, y compris le conseiller juridique interne, qui sont chargés des dossiers des affaires en cause. Dans certains cas, il peut être nécessaire que l'auditeur obtienne des informations à jour du conseiller juridique externe de l'entité.

Informations sectorielles (Réf. : par. 13)

A26. Selon le référentiel d'information financière applicable, il se peut que l'entité soit tenue, ou qu'il lui soit permis, de présenter des informations sectorielles dans les états financiers. La responsabilité de l'auditeur en ce qui concerne les informations sectorielles fournies et leur présentation s'inscrit dans le contexte des états financiers pris dans leur ensemble. Par conséquent, l'auditeur n'est pas tenu de mettre en œuvre les procédures d'audit qui seraient nécessaires pour exprimer une opinion sur des informations sectorielles présentées isolément.

Compréhension des méthodes utilisées par la direction (Réf. : alinéa 13 a))

A27. Selon les circonstances, les points qu'il pourrait y avoir lieu de prendre en considération pour acquérir une compréhension des méthodes utilisées par la direction pour l'établissement des informations sectorielles et pour déterminer si ces méthodes sont susceptibles de donner lieu à la fourniture d'informations conformes au référentiel d'information financière applicable comprennent, par exemple :

- les ventes, les transferts et les charges entre les secteurs, et l'élimination des montants intersectoriels ;
- les comparaisons avec les budgets et les autres résultats attendus, par exemple les bénéfices d'exploitation en pourcentage des ventes ;
- la répartition des actifs et des coûts entre les secteurs ;
- la cohérence avec les exercices précédents, et le caractère adéquat des informations fournies au sujet des cas de non-cohérence.

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT 505

CONFIRMATIONS EXTERNES

(En vigueur pour les audits d'états financiers des périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009.)

SOMMAIRE

Paragraphe

Introduction

Champ d'application de la présente norme ISA 1

Procédures de confirmation externe pour l'obtention d'éléments probants 2-3

Date d'entrée en vigueur 4

Objectif 5

Définitions 6

Exigences

Procédures de confirmation externe 7

Refus de la direction de permettre l'envoi d'une demande de confirmation par l'auditeur 8-9

Résultats des procédures de confirmation externe 10-14

Confirmations tacites 15

Évaluation des éléments probants obtenus 16

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Procédures de confirmation externe A1-A7

Refus de la direction de permettre l'envoi d'une demande de confirmation par l'auditeur A8-A10

Résultats des procédures de confirmation externe A11-A22

Confirmations tacites A23

Évaluation des éléments probants obtenus A24-A25

La Norme internationale d'audit (ISA) 505, *Confirmations externes*, 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 l'utilisation par l'auditeur de procédures de confirmation externe pour obtenir des éléments probants conformément aux exigences de la norme ISA 330[1] et de la norme ISA 500[2]. Elle ne porte pas sur les demandes d'informations concernant des procès et des litiges, lesquelles sont traitées dans la norme ISA 501[3].

Procédures de confirmation externe pour l'obtention d'éléments probants

2. La norme ISA 500 précise que la fiabilité des éléments probants est fonction de leur source et de leur nature, et dépend des circonstances particulières dans lesquelles ils sont obtenus[4]. Cette norme énonce également les généralisations suivantes au sujet des éléments probants[5] :

   - les éléments probants sont plus fiables lorsqu'ils sont obtenus de sources externes indépendantes de l'entité ;
   - les éléments probants recueillis directement par l'auditeur sont plus fiables que les éléments probants obtenus indirectement ou par déduction ;
   - les éléments probants sont plus fiables lorsqu'ils existent sous forme de documents (support papier, électronique ou autre).

   Par conséquent, selon les circonstances de l'audit, il se peut que les éléments probants sous forme de confirmations externes que l'auditeur reçoit directement de tiers soient plus fiables que les éléments probants d'origine interne produits par l'entité. La présente norme ISA vise à aider l'auditeur à concevoir et à mettre en œuvre des procédures de confirmation externe pour l'obtention d'éléments probants pertinents et fiables.

3. D'autres normes ISA reconnaissent l'importance des confirmations externes à titre d'éléments probants. Par exemple :

   - La norme ISA 330 traite de la responsabilité qui incombe à l'auditeur de concevoir et de mettre en œuvre des réponses globales adaptées à son évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers ainsi que des procédures d'audit complémentaires dont la nature, le calendrier et l'étendue sont fonction de son évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions[6]. La norme ISA 330 impose également à l'auditeur, indépendamment de son évaluation des risques d'anomalies significatives, de concevoir et de mettre en œuvre des procédures de corroboration pour chaque catégorie d'opérations, solde de compte et information à fournir, dès lors qu'ils ont un caractère significatif. L'auditeur est aussi tenu de déterminer s'il lui faut mettre en œuvre des procédures de confirmation externe à titre de procédures de corroboration[7].

---

1 Norme ISA 330, *Réponses de l'auditeur à l'évaluation des risques*.
2 Norme ISA 500, *Éléments probants*.
3 Norme ISA 501, *Éléments probants — Considérations particulières concernant certains points*.
4 Norme ISA 500, paragraphe A5.
5 Norme ISA 500, paragraphe A31.
6 Norme ISA 330, paragraphes 5 et 6.
7 Norme ISA 330, paragraphes 18 et 19.

- La norme ISA 330 exige de l'auditeur qu'il recueille des éléments probants d'autant plus convaincants que, selon son évaluation, le risque est considéré comme élevé[8]. Pour ce faire, il peut en recueillir un plus grand nombre ou en recueillir qui soient plus pertinents et/ou plus fiables, par exemple parce qu'ils émanent d'un tiers ou qu'ils sont corroborés par plusieurs sources indépendantes. La norme ISA 330 précise également que les procédures de confirmation externe peuvent aider l'auditeur à obtenir les éléments probants caractérisés par le haut niveau de fiabilité dont il a besoin pour répondre aux risques importants d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs[9].

- La norme ISA 240 indique que l'auditeur peut concevoir des demandes de confirmation lui permettant d'obtenir des informations corroborantes supplémentaires en réponse à son évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes au niveau des assertions[10].

- La norme ISA 500 indique que des informations corroborantes obtenues auprès d'une source indépendante de l'entité, comme des confirmations externes, peuvent renforcer l'assurance que procurent à l'auditeur des éléments probants provenant des documents comptables ou des déclarations de la direction[11].

Date d'entrée en vigueur

4. La présente norme ISA s'applique aux audits d'états financiers des périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009.

Objectif

5. L'objectif de l'auditeur qui a recours à des procédures de confirmation externe est de concevoir et de mettre en œuvre de telles procédures afin d'obtenir des éléments probants pertinents et fiables.

Définitions

6. Dans les normes ISA, on entend par :

   a) « confirmation externe », un élément probant obtenu par la voie d'une réponse écrite adressée directement à l'auditeur par un tiers, sur support papier, électronique ou autre ;

   b) « demande de confirmation expresse », une demande dans laquelle le tiers est prié de répondre directement à l'auditeur, en indiquant s'il est d'accord ou en désaccord avec l'information présentée dans la demande, ou en fournissant l'information demandée ;

   c) « demande de confirmation tacite », une demande dans laquelle le tiers est prié de répondre directement à l'auditeur dans le seul cas où il est en désaccord avec l'information présentée dans la demande ;

---

8 Norme ISA 330, alinéa 7 b).

9 Norme ISA 330, paragraphe A53.

10 Norme ISA 240, *Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers*, paragraphe A38.

11 Norme ISA 500, paragraphes A8 et A9.

d) « non-réponse », l'absence de réponse ou une réponse partielle du tiers à une demande de confirmation expresse, ou encore renvoi à l'auditeur d'une demande de confirmation parce qu'elle n'a pu être remise au destinataire ;

e) « divergence », différence dans une réponse entre l'information fournie par le tiers et celle que l'auditeur lui demandait de confirmer ou celle contenue dans les documents comptables de l'entité.

Exigences

Procédures de confirmation externe

7. Lorsqu'il a recours à des procédures de confirmation externe, l'auditeur doit conserver le contrôle des demandes de confirmation, ce qui implique notamment :

a) de déterminer les informations à faire confirmer ou à demander ; (Réf. : par. A1)

b) de sélectionner les tiers appropriés ; (Réf. : par. A2)

c) de concevoir les demandes de confirmation, en s'assurant que les demandes sont bien adressées et qu'elles précisent que les réponses doivent lui être retournées directement ; (Réf. : par. A3 à A6)

d) de procéder à l'envoi des demandes aux tiers, ainsi que des lettres de suivi, au besoin. (Réf. : par. A7)

Refus de la direction de permettre l'envoi d'une demande de confirmation par l'auditeur

8. Si la direction refuse de lui permettre d'envoyer une demande de confirmation, l'auditeur doit :

a) s'enquérir des raisons du refus de la direction et chercher à obtenir des éléments probants sur la validité et le caractère raisonnable de ces raisons ; (Réf. : par. A8)

b) évaluer les incidences du refus de la direction sur l'évaluation par l'auditeur des risques d'anomalies significatives concernés, y compris le risque de fraude, et sur la nature, le calendrier et l'étendue des autres procédures d'audit ; (Réf. : par. A9)

c) mettre en œuvre des procédures d'audit de remplacement pour obtenir des éléments probants pertinents et fiables. (Réf. : par. A10)

9. Si l'auditeur conclut que le refus de la direction de lui permettre d'envoyer une demande de confirmation est déraisonnable, ou s'il est incapable d'obtenir des éléments probants pertinents et fiables au moyen de procédures d'audit de remplacement, il doit en informer les responsables de la gouvernance, conformément à la norme ISA 260 (révisée)[12]. L'auditeur doit également examiner les incidences d'une telle situation sur l'audit ainsi que sur son opinion, conformément à la norme ISA 705 (révisée)[13].

---

[12] Norme ISA 260 (révisée), *Communication avec les responsables de la gouvernance*, paragraphe 16.

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

Résultats des procédures de confirmation externe

Fiabilité des réponses aux demandes de confirmation

10. Si l'auditeur relève des facteurs qui soulèvent des doutes sur la fiabilité d'une réponse à une demande de confirmation, il doit obtenir des éléments probants complémentaires pour dissiper ces doutes. (Réf. : par. A11 à A16)

11. Si l'auditeur détermine qu'une réponse à une demande de confirmation n'est pas fiable, il doit en évaluer les incidences sur son évaluation des risques d'anomalies significatives concernés, y compris le risque de fraude, ainsi que sur la nature, le calendrier et l'étendue des autres procédures d'audit. (Réf. : par. A17)

Non-réponses

12. En cas de non-réponse, l'auditeur doit mettre en œuvre des procédures d'audit de remplacement afin d'obtenir des éléments probants pertinents et fiables. (Réf. : par. A18 et A19)

Cas où une réponse à une demande de confirmation expresse est nécessaire à l'obtention d'éléments probants suffisants et appropriés

13. Si l'auditeur détermine qu'une réponse à une demande de confirmation expresse est nécessaire à l'obtention d'éléments probants suffisants et appropriés, les procédures d'audit de remplacement ne fourniront pas les éléments probants dont l'auditeur a besoin. S'il n'obtient pas la confirmation nécessaire, l'auditeur doit en déterminer les incidences sur l'audit et sur son opinion, conformément à la norme ISA 705 (révisée). (Réf. : par. A20)

Divergences

14. L'auditeur doit procéder à une investigation des divergences afin de déterminer si elles indiquent ou non l'existence d'anomalies. (Réf. : par. A21 et A22)

Confirmations tacites

15. Les confirmations tacites fournissent des éléments probants moins convaincants que ne le font les confirmations expresses. En conséquence, l'auditeur ne doit avoir recours aux demandes de confirmation tacite à titre de seule procédure de corroboration destinée à répondre à l'évaluation d'un risque d'anomalies significatives au niveau des assertions que si toutes les conditions suivantes sont réunies : (Réf. : par. A23)

    a) l'auditeur a évalué que le risque d'anomalies significatives est faible et il a obtenu des éléments probants suffisants et appropriés sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles se rapportant à l'assertion concernée ;

    b) la population des éléments soumis à des procédures de confirmation tacite comprend un grand nombre de soldes de comptes, d'opérations ou de conditions de peu d'importance et homogènes ;

    c) un taux de divergences très bas est attendu ;

    d) l'auditeur n'est pas au courant de circonstances ou de situations qui conduiraient les destinataires des demandes de confirmation tacite à ignorer celles-ci.

Évaluation des éléments probants obtenus

16. L'auditeur doit déterminer si les résultats des procédures de confirmation externe fournissent des éléments probants pertinents et fiables ou s'il lui est nécessaire d'obtenir des éléments probants complémentaires. (Réf. : par. A24 et A25)

***

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Procédures de confirmation externe

Détermination des informations à faire confirmer ou à demander (Réf. : alinéa 7 a))

A1. Les procédures de confirmation externe sont fréquemment mises en œuvre pour obtenir des confirmations ou des informations au sujet de soldes de comptes et de leurs composantes. Elles peuvent également être utilisées pour demander une confirmation des termes d'accords, de contrats ou d'opérations qu'une entité a conclus avec des tiers, ou pour confirmer l'absence de certaines conditions, par exemple l'absence d'un « accord parallèle ».

Sélection des tiers appropriés (Réf. : alinéa 7 b))

A2. Les réponses aux demandes de confirmation fournissent des éléments probants plus pertinents et plus fiables lorsque les demandes sont envoyées à un tiers qui, selon l'auditeur, a connaissance des informations dont il veut obtenir confirmation. Par exemple, le représentant d'une institution financière qui est bien informé sur les opérations ou les ententes au sujet desquelles une confirmation est demandée peut être la personne la plus appropriée au sein de cette institution à qui il conviendra d'adresser la demande de confirmation.

Conception des demandes de confirmation (Réf. : alinéa 7 c))

A3. La conception d'une demande de confirmation peut avoir une incidence directe sur le taux de réponse ainsi que sur la fiabilité et la nature des éléments probants obtenus à partir de ces réponses.

A4. Les facteurs à prendre en compte lors de la conception d'une demande de confirmation comprennent entre autres les suivants :

- les assertions visées ;
- les risques d'anomalies significatives spécifiques identifiés, y compris les risques de fraude ;
- la forme et la présentation de la demande ;
- l'expérience acquise antérieurement dans le cadre de la mission d'audit ou de missions similaires ;
- le mode de communication (par exemple, demande sur support papier, électronique ou autre) ;
- le fait que la direction autorise ou encourage les tiers à répondre à l'auditeur. Certains tiers pourraient accepter de ne répondre qu'aux demandes de confirmation contenant une autorisation de la direction ;

- la capacité du tiers de confirmer ou de fournir l'information demandée (par exemple, le montant d'une facture isolée par opposition au solde total).

A5. La demande de confirmation expresse invite le tiers à répondre à l'auditeur dans tous les cas, soit en lui demandant d'indiquer son accord sur l'information donnée, soit en lui demandant de fournir l'information. Une réponse à une demande de confirmation expresse permet en général de recueillir des éléments probants fiables. Il existe un risque cependant que le tiers réponde à la demande de confirmation sans vérifier l'exactitude de l'information donnée. L'auditeur peut réduire ce risque en ayant recours à des demandes de confirmation expresse qui n'indiquent pas de montant (ou d'autres informations), mais requièrent du tiers qu'il fournisse lui-même le montant ou les informations. Par contre, l'utilisation d'une telle demande de confirmation « ouverte » peut donner lieu à un taux de réponses plus faible dès lors que l'on demande un effort supplémentaire au tiers.

A6. Pour déterminer si les demandes de confirmation sont bien adressées, il faut entre autres tester la validité de quelques-unes ou de toutes les adresses qui figurent sur les demandes avant leur envoi.

Suivi des demandes de confirmation (Réf. : alinéa 7 d))

A7. L'auditeur peut envoyer une seconde demande de confirmation lorsqu'il ne reçoit pas de réponse à la première demande dans un délai raisonnable. Par exemple, il peut, après avoir de nouveau vérifié l'exactitude de l'adresse utilisée la première fois, envoyer un rappel ou une autre demande de confirmation.

Refus de la direction de permettre l'envoi d'une demande de confirmation par l'auditeur

Caractère raisonnable du refus de la direction (Réf. : alinéa 8 a))

A8. Le refus de la direction de permettre à l'auditeur d'envoyer une demande de confirmation constitue une limitation quant aux éléments probants que l'auditeur peut souhaiter obtenir. L'auditeur est donc tenu de s'enquérir des raisons de cette limitation. Une raison souvent invoquée est l'existence d'un litige ou d'une négociation en cours avec le tiers, dont la résolution peut être affectée par une demande de confirmation présentée à un moment inopportun. L'auditeur doit chercher à obtenir des éléments probants sur la validité et le caractère raisonnable des raisons invoquées, étant donné le risque que la direction puisse tenter de lui refuser l'accès à des éléments probants pouvant révéler l'existence de fraudes ou d'erreurs.

Incidences sur l'évaluation des risques d'anomalies significatives (Réf. : alinéa 8 b))

A9. À partir de l'évaluation dont il est question à l'alinéa 8 b), l'auditeur peut conclure qu'il convient de réviser l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions et de modifier les procédures d'audit prévues, conformément à la norme ISA 315 (révisée)[14]. Par exemple, si le refus de la direction de permettre l'envoi d'une demande de confirmation est déraisonnable, cela peut indiquer l'existence d'un facteur de risque de fraude qui nécessite une évaluation, conformément à la norme ISA 240[15].

---

[14] 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*, paragraphe 31.

[15] Norme ISA 240, paragraphe 25.

Procédures d'audit de remplacement (Réf. : par. 8 c))

A10. Les procédures d'audit de remplacement à mettre en œuvre peuvent être semblables à celles qu'il convient d'appliquer en cas de non-réponse à une demande de confirmation, décrites aux paragraphes A18 et A19 de la présente norme ISA. Ces procédures tiendraient également compte des résultats de l'évaluation de l'auditeur dont il est question à l'alinéa 8 b) de la présente norme ISA.

Résultats des procédures de confirmation externe

Fiabilité des réponses aux demandes de confirmation (Réf. : par. 10)

A11. La norme ISA 500 indique que, même lorsque les éléments probants ont été obtenus de sources externes à l'entité, certaines circonstances peuvent affecter leur fiabilité[16]. Toutes les réponses sont exposées à un certain risque d'interception, d'altération ou de fraude. Ce risque existe indépendamment du mode de transmission de la réponse (support papier, électronique ou autre). Les facteurs suivants, entre autres, peuvent soulever des doutes sur la fiabilité d'une réponse :

- l'auditeur a obtenu la réponse indirectement ;
- la réponse ne semble pas provenir du tiers à qui la demande a été adressée à l'origine.

A12. Les réponses transmises électroniquement, par exemple par télécopie ou par courrier électronique, comportent des risques quant à leur fiabilité, car il peut être difficile d'établir l'origine du document et l'autorité du répondant, ou de détecter les altérations. L'utilisation par l'auditeur et le répondant d'un processus créant un environnement sécurisé pour les réponses transmises électroniquement peut atténuer ces risques. Si l'auditeur est convaincu que ce processus est sécurisé et contrôlé de manière adéquate, la fiabilité des réponses est accrue. Le processus de confirmation électronique peut englober diverses techniques de validation de l'identité de l'expéditeur de l'information par voie électronique, par exemple le chiffrement, les signatures numériques et les procédures de vérification de l'authenticité des sites Web.

A13. Si le tiers à qui est adressée la demande de confirmation fait appel à une autre personne pour coordonner et fournir les réponses aux demandes de confirmation, l'auditeur peut mettre en œuvre des procédures pour répondre aux risques que :

a) la réponse n'émane pas de la bonne source ;

b) un répondant ne soit pas autorisé à fournir une réponse ;

c) l'intégrité de la transmission ait été compromise.

A14. La norme ISA 500 impose à l'auditeur de déterminer s'il doit soit modifier ou ajouter des procédures pour dissiper des doutes sur la fiabilité des informations devant être utilisées comme éléments probants[17]. L'auditeur peut choisir de vérifier la source et le contenu d'une réponse à une demande de confirmation en communiquant avec le tiers. Par exemple, si le tiers répond par courrier électronique, l'auditeur peut lui téléphoner pour déterminer s'il est bel et bien la personne qui a envoyé la réponse. Si la réponse est transmise indirectement à l'auditeur (par exemple si le

[16] Norme ISA 500, paragraphe A31.

[17] Norme ISA 500, paragraphe 11.

tiers l'a adressée à tort à l'entité et non à l'auditeur), l'auditeur peut demander au tiers de lui répondre directement par écrit.

A15. Une réponse de vive voix à une demande de confirmation ne répond pas en soi à la définition d'une confirmation externe, parce qu'il ne s'agit pas d'une réponse écrite transmise directement à l'auditeur. Toutefois, lorsqu'il reçoit une réponse de vive voix à une demande de confirmation, l'auditeur peut, selon les circonstances, demander au tiers de lui répondre directement par écrit. Si l'auditeur ne reçoit pas de réponse écrite, il doit, conformément au paragraphe 12, chercher à obtenir d'autres éléments probants à l'appui de l'information fournie dans la réponse de vive voix.

A16. Il peut arriver qu'une réponse à une demande de confirmation contienne des restrictions quant à son utilisation. De telles restrictions n'invalident pas nécessairement la fiabilité de la réponse en tant qu'élément probant.

Réponses non fiables (Réf. : par. 11)

A17. Lorsque l'auditeur conclut qu'une réponse n'est pas fiable, il peut devoir réviser l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions et modifier en conséquence les procédures d'audit prévues, conformément à la norme ISA 315 (révisée)[18]. Par exemple, une réponse non fiable peut indiquer l'existence d'un facteur de risque de fraude qui nécessite une évaluation, conformément à la norme ISA 240[19].

Non-réponses (Réf. : par. 12)

A18. Voici des exemples de procédures d'audit de remplacement que l'auditeur peut mettre en œuvre :

- pour les soldes des comptes clients : examen d'encaissements et de bons d'expédition spécifiques postérieurs à la date de clôture et examen des ventes conclues à une date rapprochée de la date de clôture ;
- pour les soldes des comptes fournisseurs : examen des décaissements postérieurs à la date de clôture ou de la correspondance en provenance de tiers ainsi que d'autres documents, tels que les bons de réception de marchandises.

A19. La nature et l'étendue des procédures d'audit de remplacement varient selon le compte et l'assertion concernés. Une non-réponse à une demande de confirmation peut indiquer l'existence d'un risque d'anomalies significatives jusqu'alors non identifié. En pareil cas, il peut être nécessaire que l'auditeur révise l'évaluation du risque d'anomalies significatives au niveau des assertions, et modifie les procédures d'audit prévues, conformément à la norme ISA 315 (révisée)[20]. Par exemple, le fait d'obtenir un nombre de réponses aux demandes de confirmation moins élevé ou plus élevé que prévu peut indiquer l'existence d'un facteur de risque de fraude jusqu'alors non identifié qui nécessite une évaluation, conformément à la norme ISA 240[21].

---

[18] Norme ISA 315 (révisée), paragraphe 31.

[19] Norme ISA 240, paragraphe 25.

[20] Norme ISA 315 (révisée), paragraphe 31.

[21] Norme ISA 240, paragraphe 25.

Cas où une réponse à une demande de confirmation expresse est nécessaire à l'obtention d'éléments probants suffisants et appropriés (Réf. : par. 13)

A20. Dans certaines circonstances, l'auditeur peut identifier un risque d'anomalies significatives évalué au niveau des assertions pour lequel une réponse à une demande de confirmation expresse est nécessaire à l'obtention d'éléments probants suffisants et appropriés. Voici des exemples de telles circonstances :

- l'information disponible pour corroborer les assertions de la direction ne peut être obtenue qu'à l'extérieur de l'entité ;
- des facteurs de risque de fraude spécifiques, comme le risque de contournement des contrôles par la direction ou le risque de collusion impliquant le personnel ou la direction, ne permettent pas à l'auditeur de s'appuyer sur les éléments probants provenant de l'entité.

Réponses divergentes (Réf. : par. 14)

A21. Certaines divergences par rapport aux demandes de confirmation peuvent indiquer l'existence d'anomalies réelles ou potentielles dans les états financiers. Lorsqu'une anomalie est relevée, l'auditeur est tenu, conformément à la norme ISA 240, d'évaluer si cette anomalie constitue un indice de fraude[22]. L'existence de divergences peut faciliter l'évaluation de la qualité des réponses reçues de tiers similaires ou encore pour des comptes similaires. Elle peut également indiquer une ou plusieurs déficiences dans le contrôle interne sur l'information financière.

A22. Certaines divergences ne représentent pas nécessairement des anomalies. Par exemple, l'auditeur peut arriver à la conclusion que les différences relevées dans les réponses aux demandes de confirmation sont imputables au facteur temps, à une question d'évaluation ou à des erreurs d'écriture dans le cadre des procédures de confirmation externe.

Confirmations tacites (Réf. : par. 15)

A23. Le fait de ne pas recevoir de réponse à une demande de confirmation tacite ne permet pas de savoir si le tiers a reçu cette demande ou s'il a vérifié l'exactitude de l'information fournie dans la demande. En conséquence, le fait qu'un tiers ne réponde pas à une demande de confirmation tacite fournit des éléments probants beaucoup moins convaincants qu'une réponse à une demande de confirmation expresse. Les tiers peuvent également être plus susceptibles de répondre pour exprimer leur désaccord avec l'information fournie dans la demande de confirmation lorsque celle-ci n'est pas à leur avantage, et moins susceptibles de répondre dans les autres cas. Par exemple, les titulaires de comptes bancaires peuvent être plus susceptibles de répondre s'ils estiment que le solde de leur compte est sous-évalué dans la demande de confirmation que s'ils croient que ce solde est surévalué. L'envoi de demandes de confirmation tacite à des titulaires de comptes bancaires peut donc constituer une procédure utile pour déterminer si les soldes font l'objet d'une sous-évaluation, mais il risque d'être peu efficace si l'auditeur recherche des éléments probants quant à une surévaluation.

Évaluation des éléments probants obtenus (Réf. : par. 16)

A24. Lors de l'évaluation des résultats de chacune des demandes de confirmation externe, l'auditeur peut classer les résultats selon les catégories suivantes :

---

[22] Norme ISA 240, paragraphe 36.

a) réponse reçue du tiers compétent dans laquelle celui-ci exprime son accord avec l'information donnée dans la demande de confirmation ou fournit l'information demandée sans divergence ;

b) réponse jugée non fiable ;

c) non-réponse ;

d) réponse divergente.

A25. L'évaluation de l'auditeur, lorsqu'elle est prise en compte avec d'autres procédures d'audit que l'auditeur peut avoir mises en œuvre, peut aider celui-ci à déterminer si des éléments probants suffisants et appropriés ont été obtenus ou s'il lui est nécessaire d'obtenir des éléments probants complémentaires, conformément à la norme ISA 330[23].

[23] Norme ISA 330, paragraphes 28 et 29.

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT 510

AUDIT INITIAL — SOLDES D'OUVERTURE

(En vigueur pour les audits d'états financiers des périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009.)

SOMMAIRE

Paragraphe

Introduction

Champ d'application de la présente norme ISA 1

Date d'entrée en vigueur 2

Objectif 3

Définitions 4

Exigences

Procédures d'audit 5-9

Conclusions et rapport d'audit 10-13

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Procédures d'audit A1-A7

Conclusions et rapport d'audit A8-A9

Annexe – Exemples de rapports de l'auditeur comportant une opinion modifiée

La Norme internationale d'audit (ISA) 510, *Audit initial — Soldes d'ouverture*, 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 des responsabilités de l'auditeur concernant les soldes d'ouverture dans le cadre d'un audit initial. Les soldes d'ouverture comprennent, en plus des montants présentés dans les états financiers, les éléments qui existaient au début de la période et sur lesquels il faut fournir des informations, par exemple les éventualités et les engagements. Lorsque les états financiers comprennent des informations financières comparatives, les exigences et les indications de la norme ISA 710[1] s'appliquent également. La norme ISA 300[2] contient des exigences et des indications supplémentaires concernant les activités préalables à la réalisation d'un audit initial.

Date d'entrée en vigueur

2. La présente norme ISA s'applique aux audits d'états financiers des périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009.

Objectif

3. Lorsque l'auditeur réalise un audit initial, son objectif quant aux soldes d'ouverture consiste à obtenir des éléments probants suffisants et appropriés permettant de déterminer :

   a) si les soldes d'ouverture comportent des anomalies ayant une incidence significative sur les états financiers de la période considérée ;

   b) si les méthodes comptables reflétées dans les soldes d'ouverture sont appropriées et ont été appliquées de façon uniforme dans les états financiers de la période considérée, ou si les changements de méthodes comptables, le cas échéant, ont donné lieu à un traitement comptable approprié et font l'objet d'une présentation et d'informations adéquates, conformément au référentiel d'information financière applicable.

Définitions

4. Dans les normes ISA, on entend par :

   a) « audit initial », un audit réalisé dans l'un ou l'autre des cas suivants :

      i) les états financiers de la période précédente n'ont pas fait l'objet d'un audit,

      ii) les états financiers de la période précédente ont été audités par un autre auditeur (le « prédécesseur ») ;

   b) « soldes d'ouverture », les soldes de comptes qui existent au début de la période. Les soldes d'ouverture sont basés sur les soldes de clôture de la période précédente et reflètent les incidences des opérations et des événements des périodes antérieures et les méthodes comptables appliquées au cours de la période précédente. Les soldes d'ouverture comprennent aussi les éléments qui existaient au début de la période et sur lesquels il faut fournir des informations, par exemple les éventualités et les engagements ;

---

[1] Norme ISA 710, *Informations comparatives — Chiffres correspondants et états financiers comparatifs*.

[2] Norme ISA 300, *Planification d'un audit d'états financiers*.

c) « prédécesseur », l'auditeur d'un autre cabinet qui a réalisé l'audit des états financiers de l'entité pour la période précédente et qui a été remplacé par l'auditeur actuel.

Exigences

Procédures d'audit

Soldes d'ouverture

5. L'auditeur doit lire les états financiers les plus récents, s'il en est, et le rapport de son prédécesseur sur ces états, le cas échéant, pour y relever les données pertinentes par rapport aux soldes d'ouverture, y compris les informations y afférentes fournies.

6. L'auditeur doit obtenir des éléments probants suffisants et appropriés attestant que les soldes d'ouverture ne comportent pas d'anomalies ayant une incidence significative sur les états financiers de la période considérée : (Réf. : par. A1 et A2)

   a) en déterminant si les soldes de clôture de la période précédente ont été correctement repris pour l'ouverture de la période considérée ou ont été retraités au besoin ;

   b) en déterminant si les soldes d'ouverture reflètent l'application de méthodes comptables appropriées ;

   c) en prenant une ou plusieurs des mesures suivantes : (Réf. : par. A3 à A7)

      i) lorsque les états financiers de l'exercice précédent ont été audités, passer en revue le dossier de travail de son prédécesseur pour obtenir des éléments probants concernant les soldes d'ouverture,

      ii) évaluer si les procédures d'audit mises en œuvre dans la période considérée permettent d'obtenir des éléments probants pertinents sur les soldes d'ouverture,

      iii) mettre en œuvre des procédures d'audit spécifiques pour obtenir des éléments probants concernant les soldes d'ouverture.

7. Si l'auditeur réunit des éléments probants attestant que les soldes d'ouverture comportent des anomalies susceptibles d'avoir une incidence significative sur les états financiers de la période considérée, il doit mettre en œuvre les procédures d'audit supplémentaires qui sont appropriées dans les circonstances pour la détermination de cette incidence. Si l'auditeur conclut à l'existence de telles anomalies dans les états financiers de la période considérée, il doit en informer la direction, au niveau hiérarchique approprié, ainsi que les responsables de la gouvernance, conformément à la norme ISA 450[3].

Permanence des méthodes comptables

8. L'auditeur doit obtenir des éléments probants suffisants et appropriés attestant que les méthodes comptables reflétées dans les soldes d'ouverture ont été appliquées de façon uniforme dans les états financiers de la période considérée, et que les changements de méthodes comptables, le cas échéant, ont donné lieu à un traitement comptable approprié et font l'objet d'une présentation et d'informations adéquates, conformément au référentiel d'information financière applicable.

---

[3] Norme ISA 450, *Évaluation des anomalies détectées au cours de l'audit*, paragraphes 8 et 12.

Informations pertinentes dans le rapport du prédécesseur

9. Si les états financiers de la période précédente ont été audités par un prédécesseur et que celui-ci a exprimé une opinion modifiée dans son rapport, l'auditeur doit apprécier l'incidence des éléments à l'origine de la modification sur son évaluation des risques que les états financiers de la période considérée comportent des anomalies significatives, conformément à la norme ISA 315 (révisée)[4].

Conclusions et rapport d'audit

Soldes d'ouverture

10. Si l'auditeur n'est pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés concernant les soldes d'ouverture, il doit exprimer une opinion avec réserve ou formuler une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers, selon le cas, en conformité avec la norme ISA 705 (révisée)[5]. (Réf. : par. A8)

11. Si l'auditeur conclut que les soldes d'ouverture comportent une anomalie ayant une incidence significative sur les états financiers de la période considérée, et que l'incidence de cette anomalie n'a pas donné lieu à un traitement comptable approprié ou ne fait pas l'objet d'une présentation ou d'informations adéquates, il doit exprimer une opinion avec réserve ou une opinion défavorable, selon le cas, en conformité avec la norme ISA 705.

Permanence des méthodes comptables

12. Si l'auditeur conclut :

    a) soit que les méthodes comptables de la période considérée n'ont pas été appliquées de façon uniforme par rapport à celles appliquées aux soldes d'ouverture, conformément au référentiel d'information financière applicable,

    b) soit qu'un changement apporté aux méthodes comptables n'a pas donné lieu à un traitement comptable approprié ou ne fait pas l'objet d'une présentation ou d'informations adéquates conformément au référentiel d'information financière applicable,

    il doit exprimer une opinion avec réserve ou une opinion défavorable, selon le cas, en conformité avec la norme ISA 705 (révisée).

Opinion modifiée dans le rapport du prédécesseur

13. Lorsque l'opinion exprimée par le prédécesseur sur les états financiers de la période précédente comportait une modification qui demeure pertinente et significative par rapport aux états financiers de la période considérée, l'auditeur doit exprimer une opinion modifiée sur les états financiers de la période considérée, conformément aux normes ISA 705 (révisée) et 710. (Réf. : par. A9)

***

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

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Procédures d'audit

Considérations propres aux entités du secteur public (Réf. : par. 6)

A1. Dans le secteur public, il peut y avoir des limitations légales ou réglementaires à l'information que l'auditeur peut obtenir d'un prédécesseur. Par exemple, lorsqu'une entité du secteur public jusqu'alors auditée par un auditeur nommé par voie législative (par exemple, un auditeur général ou une autre personne qualifiée nommée pour le compte de l'auditeur général) est privatisée, la mesure dans laquelle l'auditeur nommé par voie législative peut donner accès aux dossiers de travail ou à d'autres informations à un auditeur du secteur privé nouvellement nommé peut être limitée par des textes légaux ou réglementaires en matière de protection des renseignements personnels ou de confidentialité. Dans les situations où de telles entraves existent, il peut être nécessaire d'obtenir des éléments probants par d'autres moyens et, en cas d'impossibilité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés, d'en apprécier les incidences sur l'opinion de l'auditeur.

A2. Du point de vue de l'auditeur nommé par voie législative, le fait de confier en sous-traitance l'audit d'une entité du secteur public à un cabinet d'audit du secteur privé différent du cabinet ayant audité les états financiers de l'entité du secteur public pour la période précédente n'est habituellement pas considéré comme un changement d'auditeur. Toutefois, selon la nature de l'accord de sous-traitance, l'auditeur du secteur privé peut considérer la mission d'audit comme un audit initial aux fins de s'acquitter de ses responsabilités, auquel cas la présente norme ISA s'applique.

Soldes d'ouverture (Réf. : alinéa 6 c))

A3. La nature et l'étendue des procédures d'audit qu'il est nécessaire de mettre en œuvre pour obtenir des éléments probants suffisants et appropriés concernant les soldes d'ouverture dépendent de facteurs tels que :

- les méthodes comptables appliquées par l'entité ;
- la nature des soldes de comptes, catégories d'opérations ou informations à fournir et les risques d'anomalies significatives dans les états financiers de la période considérée ;
- l'importance des soldes d'ouverture par rapport aux états financiers de la période considérée ;
- le fait que les états financiers de la période précédente aient été audités ou non, et, dans l'affirmative, le fait que le prédécesseur ait exprimé ou non une opinion modifiée.

A4. Si les états financiers de la période précédente ont été audités par un prédécesseur, l'auditeur peut être en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés concernant les soldes d'ouverture en examinant les dossiers de travail de son prédécesseur. La possibilité qu'un tel examen puisse fournir des éléments probants suffisants et appropriés dépend de la compétence et de l'indépendance du prédécesseur.

A5. Les règles de déontologie et les règles professionnelles pertinentes guident l'auditeur dans ses communications avec son prédécesseur.

A6. Pour les actifs et les passifs à court terme, il est possible de recueillir certains éléments probants concernant les soldes d'ouverture dans le cadre de la mise en œuvre des procédures d'audit de la période considérée. Par exemple, le recouvrement (le règlement) pendant la période des créances (des dettes) existant à l'ouverture fournit certains éléments probants sur leur existence et sur les droits et obligations qui s'y rattachent, ainsi que sur leur exhaustivité et leur évaluation en début de période. Dans le cas des stocks, toutefois, les procédures d'audit de la période considérée relatives au solde de clôture fournissent peu d'éléments probants concernant l'existence physique des stocks en début de période. La mise en œuvre de procédures d'audit supplémentaires peut donc s'avérer nécessaire, et il est possible que l'une ou plusieurs des procédures suivantes permettent d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés :

- l'observation d'une prise d'inventaire physique en cours de période et le rapprochement des quantités en stock avec celles à l'ouverture ;
- la mise en œuvre de procédures d'audit portant sur l'évaluation des éléments en stock à l'ouverture ;
- la mise en œuvre de procédures d'audit portant sur la marge brute et la séparation des exercices.

A7. Pour les actifs et les passifs à long terme tels que les immobilisations corporelles, les placements et la dette à long terme, il est possible d'obtenir certains éléments probants en examinant les documents comptables et autres informations sous-tendant les soldes d'ouverture. Dans certains cas, l'auditeur peut être en mesure de recueillir certains éléments probants concernant les soldes d'ouverture en obtenant des confirmations auprès de tiers, par exemple dans le cas de la dette à long terme et des placements. Dans d'autres cas, l'auditeur peut avoir à mettre en œuvre des procédures d'audit supplémentaires.

Conclusions et rapport d'audit

Soldes d'ouverture (Réf. : par. 10)

A8. La norme ISA 705 (révisée) définit des exigences et fournit des indications concernant les situations qui peuvent amener l'auditeur à exprimer une opinion modifiée sur les états financiers, ainsi que le type d'opinion appropriée et le contenu du rapport de l'auditeur en pareilles circonstances. L'impossibilité pour l'auditeur d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés concernant les soldes d'ouverture peut aboutir à l'expression de l'une ou l'autre des opinions modifiées suivantes dans son rapport :

a) une opinion avec réserve ou la formulation d'une impossibilité d'exprimer une opinion, selon ce qui convient le mieux dans les circonstances ;

b) à moins que les textes légaux ou réglementaires ne l'interdisent, une opinion avec réserve ou la formulation d'une impossibilité d'exprimer une opinion, selon ce qui convient le mieux, pour ce qui concerne les résultats d'exploitation, ainsi que les flux de trésorerie, lorsque c'est pertinent, et une opinion non modifiée pour ce qui concerne la situation financière.

L'annexe présente des exemples de rapports d'audit.

Opinion modifiée dans le rapport du prédécesseur (Réf. : par. 13)

A9. Dans certaines situations, il se peut qu'une modification dont était assortie l'opinion du prédécesseur ne soit pas pertinente et significative pour l'opinion sur les états financiers de la période considérée. Cela peut être le cas, par exemple, lorsqu'il y a eu une limitation de l'étendue des travaux concernant la période précédente, mais que le problème à l'origine de cette limitation a été résolu au cours de la période considérée.

Annexe

(Réf. : par. A8)

Exemples de rapports de l'auditeur comportant une opinion modifiée

À noter : Dans les présents exemples de rapports de l'auditeur, la section relative à l'opinion précède immédiatement la section relative au fondement de l'opinion, conformément à la norme ISA 700 (révisée). De plus, les première et dernière phrases qui figuraient dans la section sur les responsabilités de l'auditeur se trouvent désormais dans la section relative au fondement de l'opinion.

Exemple 1 :

Aux fins du présent exemple, on suppose les circonstances suivantes :

- L'audit porte sur un jeu complet d'états financiers d'une entité autre qu'une entité cotée préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle. Il ne s'agit pas d'un audit de groupe (la norme ISA 600[1] ne s'applique donc pas).
- Les états financiers sont préparés par la direction de l'entité conformément aux Normes internationales d'information financière (IFRS) (il s'agit d'un référentiel à usage général).
- Les termes et conditions de la mission d'audit reflètent la description de la responsabilité de la direction à l'égard des états financiers donnée dans la norme ISA 210[2].
- L'auditeur n'a pas observé la prise d'inventaire physique des stocks à l'ouverture de la période et n'a pas été en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés concernant les soldes d'ouverture des stocks.
- Les incidences éventuelles de l'incapacité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés concernant les soldes d'ouverture des stocks sur la performance financière et les flux de trésorerie de l'entité sont considérées comme significatives mais non généralisées[3].
- L'information fournie donne une image fidèle de la situation financière en fin d'exercice.
- Dans le pays concerné, les textes légaux et réglementaires interdisent à l'auditeur d'exprimer une opinion avec réserve sur la performance financière et les flux de trésorerie, et une opinion non modifiée sur la situation financière.
- Les règles de déontologie qui s'appliquent à l'audit sont celles du pays ou de la collectivité territoriale où il est réalisé.
- En se fondant sur les éléments probants obtenus, l'auditeur a conclu, conformément à la norme ISA 570 (révisée)[4], qu'il n'existait aucune incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.
- L'auditeur n'est pas tenu de communiquer les questions clés de l'audit conformément à la norme ISA 701[5] et n'a pas décidé de le faire pour une autre raison.
- L'auditeur a obtenu la totalité des autres informations avant la date de son rapport et n'a pas relevé d'anomalie significative dans les autres informations.
- Des chiffres correspondants sont présentés et les états financiers de la période précédente ont été audités par un prédécesseur. Les textes légaux ou réglementaires n'interdisent pas à l'auditeur de

---

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

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

3 Lorsque l'auditeur juge que les incidences possibles sur la performance financière et les flux de trésorerie de l'entité sont significatives et généralisées, il formule une impossibilité d'exprimer une opinion sur la performance financière et les flux de trésorerie.

4 Norme ISA 570 (révisée), *Continuité de l'exploitation*.

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

mentionner le rapport du prédécesseur sur les chiffres correspondants et l'auditeur a décidé de le faire.

- Les personnes responsables de la supervision des états financiers ne sont pas les mêmes que celles qui sont responsables de la préparation des états financiers.
- Outre celles qui se rattachent à l'audit des états financiers, l'auditeur a d'autres obligations en matière de rapport en vertu de la législation locale.

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

Aux actionnaires de la société ABC [ou autre destinataire approprié]

Rapport sur l'audit des états financiers[6]

Opinion avec réserve

Nous avons effectué l'audit des états financiers de la société ABC (la « société »), qui comprennent l'état de la situation financière au 31 décembre 20X1, et l'état du résultat global, l'état des variations des capitaux propres et le tableau des flux de trésorerie[a] pour l'exercice clos à cette date, ainsi que les notes annexes, y compris le résumé des principales méthodes comptables.

À notre avis, à l'exception des incidences éventuelles du problème décrit dans la section « Fondement de l'opinion avec réserve » de notre rapport, les états financiers ci-joints donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle de la situation financière de la société au 31 décembre 20X1, ainsi que de sa performance financière et de ses flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément aux Normes internationales d'information financière (IFRS).

Fondement de l'opinion avec réserve

Nous avons été nommés comme auditeurs de la société le 30 juin 20X1 et, par conséquent, nous n'avons pas pu observer la prise d'inventaire physique des stocks au début de l'exercice. Nous n'avons pas été en mesure de nous assurer par d'autres moyens des quantités de stocks détenues au 31 décembre 20X0. Puisque les stocks d'ouverture sont pris en compte dans la détermination de la performance financière et des flux de trésorerie, nous n'avons pas été en mesure d'établir si le résultat de l'exercice présenté dans l'état du résultat global et les flux de trésorerie nets liés aux activités d'exploitation présentés dans le tableau des flux de trésorerie auraient dû faire l'objet d'ajustements.

Nous avons effectué notre audit selon les Normes internationales d'audit (ISA). Les responsabilités qui nous incombent en vertu de ces normes sont plus amplement décrites dans la section « Responsabilités de l'auditeur à l'égard de l'audit des états financiers » du présent rapport. Nous sommes indépendants de la société conformément aux règles de déontologie qui s'appliquent à l'audit des états financiers aux/en/à [*pays ou collectivité territoriale*] et nous nous sommes acquittés des autres responsabilités déontologiques qui nous incombent selon ces règles. Nous estimons que les éléments probants que nous avons obtenus sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion avec réserve.

---

[6] Le sous-titre « Rapport sur l'audit des états financiers » n'est pas nécessaire lorsque la section portant le sous-titre « Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires » ne trouve pas application.

[a] *Note du traducteur – L'auditeur reprend ici les noms utilisés par l'entité auditée pour désigner les états financiers.*

Autre point

Les états financiers de la société pour l'exercice clos le 31 décembre 20X0 ont été audités par un autre auditeur qui a exprimé sur ces états une opinion non modifiée le 31 mars 20X1.

Autres informations [ou autre titre approprié, comme « Informations autres que les états financiers et le rapport de l'auditeur sur ces états »]

[*Faire rapport conformément aux obligations en matière de rapport de la norme ISA 720 (révisée) – voir l'exemple 1 de l'Annexe 2 de la norme ISA 720 (révisée)*.]

Responsabilités de la direction et des responsables de la gouvernance à l'égard des états financiers[7]

[*Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée)[8] – voir l'exemple 1 de la norme ISA 700 (révisée)*.]

Responsabilités de l'auditeur à l'égard de l'audit des états financiers

[*Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) – voir l'exemple 1 de la norme ISA 700 (révisée)*.]

Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires

[*Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) – voir l'exemple 1 de la norme ISA 700 (révisée)*.]

[*Signature au nom du cabinet d'audit, signature de l'auditeur, ou les deux, selon ce qui est requis dans le pays concerné*]

[*Adresse de l'auditeur*]

[*Date*]

Exemple 2 :

Aux fins du présent exemple, on suppose les circonstances suivantes :

- L'audit porte sur un jeu complet d'états financiers d'une entité autre qu'une entité cotée préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle. Il ne s'agit pas d'un audit de groupe (la norme ISA 600 ne s'applique donc pas).
- Les états financiers sont préparés par la direction de l'entité conformément aux Normes internationales d'information financière (IFRS) (il s'agit d'un référentiel à usage général).
- Les termes et conditions de la mission d'audit reflètent la description de la responsabilité de la direction à l'égard des états financiers donnée dans la norme ISA 210.
- L'auditeur n'a pas observé la prise d'inventaire physique des stocks à l'ouverture de la période et n'a pas été en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés concernant les

[7] Dans les présents exemples de rapports de l'auditeur, les termes « direction » et « responsables de la gouvernance » pourraient devoir être remplacés par d'autres termes appropriés dans le contexte juridique du pays.

[8] Norme ISA 700 (révisée), *Opinion et rapport sur des états financiers*.

soldes d'ouverture des stocks.

- Les incidences éventuelles de l'incapacité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés concernant les soldes d'ouverture des stocks sur la performance financière et les flux de trésorerie de l'entité sont considérées comme significatives mais non généralisées[9].
- L'information fournie donne une image fidèle de la situation financière en fin d'exercice.
- Il est considéré comme approprié, dans les circonstances, d'exprimer une opinion avec réserve sur la performance financière et les flux de trésorerie, et une opinion non modifiée sur la situation financière.
- Les règles de déontologie qui s'appliquent à l'audit sont celles du pays ou de la collectivité territoriale où il est réalisé.
- En se fondant sur les éléments probants obtenus, l'auditeur a conclu, conformément à la norme ISA 570 (révisée), qu'il n'existait aucune incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.
- L'auditeur n'est pas tenu de communiquer les questions clés de l'audit conformément à la norme ISA 701, et n'a pas décidé de le faire pour une autre raison.
- L'auditeur a obtenu la totalité des autres informations avant la date de son rapport et n'a pas relevé d'anomalie significative dans les autres informations.
- Des chiffres correspondants sont présentés et les états financiers de la période précédente ont été audités par un prédécesseur. Les textes légaux ou réglementaires n'interdisent pas à l'auditeur de mentionner le rapport du prédécesseur sur les chiffres correspondants et l'auditeur a décidé de le faire.
- Les personnes responsables de la supervision des états financiers ne sont pas les mêmes que celles qui sont responsables de la préparation des états financiers.
- Outre celles qui se rattachent à l'audit des états financiers, l'auditeur a d'autres obligations en matière de rapport en vertu de la législation locale.

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

Aux actionnaires de la société ABC [ou autre destinataire approprié]

Rapport sur l'audit des états financiers[10]

Opinions

[9] Lorsque l'auditeur juge que les incidences possibles sur la performance financière et les flux de trésorerie de l'entité sont significatives et généralisées, il formule une impossibilité d'exprimer une opinion sur la performance financière et les flux de trésorerie.

[10] Le sous-titre « Rapport sur l'audit des états financiers » n'est pas nécessaire lorsque la section portant le sous-titre « Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires » ne trouve pas application.

Nous avons effectué l'audit des états financiers de la société ABC (la « société »), qui comprennent l'état de la situation financière au 31 décembre 20X1, et l'état du résultat global, l'état des variations des capitaux propres et le tableau des flux de trésorerie[b] pour l'exercice clos à cette date, ainsi que les notes annexes, y compris le résumé des principales méthodes comptables.

Opinion avec réserve sur la performance financière et les flux de trésorerie

À notre avis, à l'exception des incidences éventuelles du problème décrit dans la section « Fondement de l'opinion avec réserve » de notre rapport, l'état du résultat global et le tableau des flux de trésorerie ci-joints donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle de la performance financière et des flux de trésorerie de la société pour l'exercice clos le 31 décembre 20X1, conformément aux Normes internationales d'information financière (IFRS).

Opinion sur la situation financière

À notre avis, l'état de la situation financière ci-joint donne, dans tous ses aspects significatifs, une image fidèle de la situation financière de la société au 31 décembre 20X1, conformément aux IFRS.

Fondement des opinions, y compris le fondement de l'opinion avec réserve sur la performance financière et les flux de trésorerie

Nous avons été nommés comme auditeurs de la société le 30 juin 20X1 et, par conséquent, nous n'avons pas pu observer la prise d'inventaire physique des stocks au début de l'exercice. Nous n'avons pas été en mesure de nous assurer par d'autres moyens des quantités de stocks détenues au 31 décembre 20X0. Puisque les stocks d'ouverture sont pris en compte dans la détermination de la performance financière et des flux de trésorerie, nous n'avons pas été en mesure d'établir si le résultat de l'exercice présenté dans l'état du résultat global et les flux de trésorerie nets liés aux activités d'exploitation présentés dans le tableau des flux de trésorerie auraient dû faire l'objet d'ajustements.

Nous avons effectué notre audit selon les Normes internationales d'audit (ISA). Les responsabilités qui nous incombent en vertu de ces normes sont plus amplement décrites dans la section « Responsabilités de l'auditeur à l'égard de l'audit des états financiers » du présent rapport. Nous sommes indépendants de la société conformément aux règles de déontologie qui s'appliquent à l'audit des états financiers aux/en/à [*pays ou collectivité territoriale*] et nous nous sommes acquittés des autres responsabilités déontologiques qui nous incombent selon ces règles. Nous estimons que les éléments probants que nous avons obtenus sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion non modifiée sur la situation financière, et notre opinion d'audit avec réserve sur la performance financière et les flux de trésorerie.

Autre point

Les états financiers de la société pour l'exercice clos le 31 décembre 20X0 ont été audités par un autre auditeur qui a exprimé sur ces états une opinion non modifiée le 31 mars 20X1.

Autres informations [ou autre titre approprié, comme « Informations autres que les états financiers et le rapport de l'auditeur sur ces états »]

[*Faire rapport conformément aux obligations en matière de rapport de la norme ISA 720 (révisée) – voir l'exemple 1 de l'Annexe 2 de la norme ISA 720 (révisée).*]

---

[b] *Note du traducteur – L'auditeur reprend ici les noms utilisés par l'entité auditée pour désigner les états financiers.*

Responsabilités de la direction et des responsables de la gouvernance à l'égard des états financiers[11]

[*Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) – voir l'exemple 1 de la norme ISA 700 (révisée)*.]

Responsabilités de l'auditeur à l'égard de l'audit des états financiers

[*Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) – voir l'exemple 1 de la norme ISA 700 (révisée)*.]

Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires

[*Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) – voir l'exemple 1 de la norme ISA 700 (révisée)*.]

[*Signature au nom du cabinet d'audit, signature de l'auditeur, ou les deux, selon ce qui est requis dans le pays concerné*]

[*Adresse de l'auditeur*]

[*Date*]

[11] Le cas échéant, utiliser d'autres désignations appropriées dans le contexte juridique du pays.

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT 520

PROCÉDURES ANALYTIQUES

(En vigueur pour les audits d'états financiers des périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009.)

SOMMAIRE

Paragraphe

Introduction

Champ d'application de la présente norme ISA 1

Date d'entrée en vigueur 2

Objectifs 3

Définition 4

Exigences

Procédures analytiques de corroboration 5

Procédures analytiques comme moyen de parvenir à une conclusion générale 6

Investigations sur les résultats des procédures analytiques 7

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Définition des procédures analytiques A1-A3

Procédures analytiques de corroboration A4-A16

Procédures analytiques comme moyen de parvenir à une conclusion générale A17-A19

Investigations sur les résultats des procédures analytiques A20-A21

La Norme internationale d'audit (ISA) 520, *Procédures analytiques*, 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 mise en œuvre par l'auditeur de procédures analytiques en tant que procédures de corroboration (« procédures analytiques de corroboration »). Elle traite aussi de la responsabilité qui incombe à l'auditeur de mettre en œuvre, vers la fin de son audit, des procédures analytiques qui l'aideront à parvenir à sa conclusion générale sur les états financiers. La norme ISA 315 (révisée)[1] traite de la mise en œuvre des procédures analytiques en tant que procédures d'évaluation des risques. La norme ISA 330 définit des exigences et fournit des indications concernant la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit mises en œuvre en réponse à l'évaluation des risques ; ces procédures d'audit peuvent comprendre des procédures analytiques de corroboration[2].

Date d'entrée en vigueur

2. La présente norme ISA s'applique aux audits d'états financiers des périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009.

Objectifs

3. Les objectifs de l'auditeur sont :

   a) d'obtenir des éléments probants pertinents et fiables lorsqu'il met en œuvre des procédures analytiques de corroboration ;

   b) de concevoir et de mettre en œuvre des procédures analytiques vers la fin de son audit qui l'aideront à parvenir à une conclusion générale sur la cohérence des états financiers avec sa compréhension de l'entité.

Définition

4. Dans les normes ISA, on entend par :

   « procédures analytiques », les évaluations des informations financières reposant sur l'analyse de corrélations plausibles entre des données aussi bien financières que non financières. Les procédures analytiques englobent également les investigations nécessaires portant sur les variations ou les corrélations relevées qui sont incohérentes avec d'autres informations pertinentes ou qui s'écartent de façon importante des valeurs attendues. (Réf. : par. A1 à A3)

Exigences

Procédures analytiques de corroboration

5. Lorsque l'auditeur conçoit et met en œuvre des procédures analytiques de corroboration, seules ou en association avec des tests de détail, en tant que procédures de corroboration conformément à la norme ISA 330[3], il doit : (Réf. : par. A4 et A5)

---

[1] 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*, alinéa 6 b).

[2] Norme ISA 330, *Réponses de l'auditeur à l'évaluation des risques*, paragraphes 6 et 18.

[3] Norme ISA 330, paragraphe 18.

a) établir la pertinence de procédures analytiques de corroboration particulières pour des assertions données, compte tenu de l'évaluation des risques d'anomalies significatives ainsi que, le cas échéant, des tests de détail se rapportant à ces assertions ; (Réf. : par. A6 à A11)

b) évaluer la fiabilité des données sur lesquelles sont fondées ses attentes quant à des montants comptabilisés ou des ratios, en tenant compte de la source, de la comparabilité, de la nature et de la pertinence des informations disponibles ainsi que des contrôles ayant encadré leur préparation ; (Réf. : par. A12 à A14)

c) définir ses attentes quant à des montants comptabilisés ou des ratios et évaluer si les valeurs attendues sont suffisamment précises pour permettre de déceler une anomalie qui, seule ou cumulée avec d'autres anomalies, pourrait constituer une anomalie significative dans les états financiers ; (Réf. : par. A15)

d) déterminer le montant de tout écart entre les montants comptabilisés et les valeurs attendues qui est acceptable sans entreprendre les investigations complémentaires exigées au paragraphe 7. (Réf. : par. A16)

Procédures analytiques comme moyen de parvenir à une conclusion générale

6. L'auditeur doit concevoir et mettre en œuvre, vers la fin de son audit, des procédures analytiques qui l'aideront à parvenir à une conclusion générale sur la cohérence des états financiers avec sa compréhension de l'entité. (Réf. : par. A17 à A19)

Investigations sur les résultats des procédures analytiques

7. Si les procédures analytiques mises en œuvre conformément à la présente norme ISA révèlent l'existence de variations ou de corrélations qui sont incohérentes avec d'autres informations pertinentes ou qui s'écartent de façon importante des valeurs attendues, l'auditeur doit procéder à des investigations sur ces écarts :

a) en faisant des demandes d'informations auprès de la direction et en obtenant des éléments probants appropriés corroborant les réponses qu'elle a fournies ;

b) en mettant en œuvre d'autres procédures d'audit adaptées aux circonstances. (Réf. : par. A20 et A21)

***

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Définition des procédures analytiques (Réf. : par. 4)

A1. Les procédures analytiques comprennent la prise en considération de comparaisons entre les informations financières de l'entité et, par exemple :

- les informations correspondantes des périodes antérieures ;
- les résultats escomptés de l'entité, par exemple les budgets ou les prévisions, ou les attentes de l'auditeur, par exemple son estimation de la charge d'amortissement ;

- des données sectorielles similaires, par exemple une comparaison du ratio de rotation des comptes clients de l'entité avec le ratio moyen du secteur ou avec ceux d'entités de taille comparable dans le même secteur.

A2. Les procédures analytiques comprennent également l'examen des corrélations, par exemple :

- entre des éléments d'information financière qui devraient normalement être conformes à des tendances prévisibles, compte tenu des résultats passés de l'entité, par exemple les ratios de la marge brute ;
- entre des informations financières et des informations non financières pertinentes, par exemple les frais de personnel par rapport au nombre d'employés.

A3. Les procédures analytiques peuvent être mises en œuvre au moyen de diverses méthodes, qui vont de simples comparaisons à des analyses complexes faisant appel à des techniques statistiques avancées. Les procédures analytiques peuvent s'appliquer aussi bien à des états financiers consolidés qu'à des composantes ou à des éléments isolés d'information.

Procédures analytiques de corroboration (Réf. : par. 5)

A4. Les procédures de corroboration mises en œuvre par l'auditeur au niveau des assertions peuvent consister en des tests de détail, des procédures analytiques de corroboration ou une combinaison des deux. Le choix des procédures d'audit à mettre en œuvre, y compris la décision d'utiliser ou non des procédures analytiques de corroboration, repose sur le jugement de l'auditeur quant à l'efficacité et l'efficience attendues des procédures d'audit dont il dispose en vue de ramener le risque d'audit au niveau des assertions à un niveau suffisamment faible.

A5. L'auditeur peut s'enquérir auprès de la direction de la disponibilité et de la fiabilité des informations nécessaires à la mise en œuvre de procédures analytiques de corroboration, ainsi que des résultats de telles procédures mises en œuvre par l'entité. Il peut être efficace pour l'auditeur d'utiliser des données analytiques préparées par la direction, à condition qu'il soit convaincu qu'elles ont été correctement préparées.

Pertinence du recours à des procédures analytiques particulières pour des assertions données (Réf. : alinéa 5 a))

A6. Les procédures analytiques de corroboration sont généralement plus adaptées à des volumes importants d'opérations qui ont tendance à devenir prévisibles au fil du temps. La mise en œuvre des procédures analytiques prévues repose sur l'attente de l'existence de corrélations entre des données et de la persistance de ces corrélations en l'absence de conditions connues indiquant le contraire. La pertinence d'une procédure analytique particulière dépend toutefois de l'appréciation par l'auditeur de son efficacité pour permettre de détecter une anomalie qui, seule ou cumulée avec d'autres anomalies, pourrait constituer une anomalie significative dans les états financiers.

A7. Dans certains cas, même un modèle de prévision simple peut constituer une procédure analytique efficace. Par exemple, lorsque le nombre d'employés de l'entité rémunérés à des taux fixes a été stable tout au long de la période, il se peut que l'auditeur puisse utiliser ces données pour estimer le total des frais de personnel de la période avec un haut degré de précision, ce qui lui fournit un élément probant sur un poste important des états financiers et réduit la nécessité de soumettre ces frais à des tests de détail. Il peut souvent être efficace d'utiliser des ratios

commerciaux largement reconnus (tels que les ratios de la marge brute de différents types d'entités de vente au détail) dans le cadre de procédures analytiques de corroboration, afin d'obtenir des éléments probants à l'appui du caractère raisonnable des montants comptabilisés.

A8. Le niveau d'assurance obtenu varie selon le type de procédure analytique mise en œuvre. Des procédures analytiques consistant, par exemple, à prévoir le montant total des revenus locatifs d'un immeuble d'appartements, en prenant en considération le taux des loyers, le nombre d'appartements et le taux d'inoccupation, peuvent fournir des éléments probants convaincants et éliminer la nécessité d'autres vérifications au moyen de tests de détail, à condition que tous ces éléments aient été correctement vérifiés. Toutefois, les éléments probants obtenus par le calcul et la comparaison de ratios de la marge brute pour confirmer un montant de produits peuvent se révéler moins convaincants, même s'ils peuvent être utiles à des fins de corroboration lorsqu'ils sont combinés à d'autres procédures d'audit.

A9. La détermination de la pertinence de procédures analytiques de corroboration particulières est fonction de la nature de l'assertion et de l'évaluation par l'auditeur du risque d'anomalies significatives. Par exemple, si les contrôles sur le traitement des bons de commande sont déficients, l'auditeur pourra s'appuyer davantage sur des tests de détail que sur des procédures analytiques de corroboration pour les assertions relatives aux comptes clients.

A10. Il peut également s'avérer pertinent de soumettre à des procédures analytiques de corroboration particulières une assertion qui fait aussi l'objet de tests de détail. Par exemple, pour obtenir des éléments probants à l'appui de l'assertion concernant l'évaluation des soldes des comptes clients, l'auditeur peut, dans le but de déterminer la recouvrabilité des créances, soumettre la balance chronologique des comptes clients à des procédures analytiques, en plus d'effectuer des tests de détail sur les encaissements postérieurs à la date de clôture.

Considérations propres aux entités du secteur public

A11. Il se peut que les corrélations entre des éléments particuliers des états financiers qui sont habituellement prises en compte dans l'audit d'entités commerciales ne soient pas toujours pertinentes lors de l'audit d'administrations publiques ou d'autres entités du secteur public à vocation non commerciale ; par exemple, dans de nombreuses entités du secteur public, la corrélation directe entre les recettes et les dépenses peut être ténue. De plus, comme les dépenses engagées pour acquérir des actifs peuvent ne pas être inscrites à l'actif, il peut arriver qu'il n'y ait aucune corrélation entre, par exemple, les dépenses au titre des stocks et des immobilisations d'une part, et les valeurs comptabilisées dans les états financiers au titre des stocks et des immobilisations, d'autre part. Par ailleurs, dans le secteur public, il n'existe pas toujours de données ou de statistiques sectorielles pouvant être utilisées à des fins de comparaison. Toutefois, d'autres corrélations peuvent être pertinentes, par exemple, les variations du coût au kilomètre de la construction de routes ou le rapport entre le nombre de véhicules acquis et le nombre de véhicules mis hors service.

Fiabilité des données (Réf. : alinéa 5 b))

A12. La fiabilité des données est fonction de leur source et de leur nature et dépend des circonstances dans lesquelles elles ont été obtenues. Il est donc pertinent de tenir compte des éléments qui suivent lorsqu'on cherche à déterminer la fiabilité de données aux fins de la conception de procédures analytiques de corroboration :

a) source des informations disponibles — par exemple, il se peut que des informations de sources externes indépendantes de l'entité soient plus fiables que celles d'origine interne[4] ;

b) comparabilité des informations disponibles — par exemple, il peut être nécessaire de compléter les données générales du secteur afin de pouvoir les comparer à celles d'une entité qui fabrique et vend des produits spécialisés ;

c) nature et pertinence des informations disponibles — par exemple, déterminer si les budgets ont été établis sur la base de résultats prévus plutôt que de buts à atteindre ;

d) contrôles sur la préparation des informations qui sont conçus pour en assurer l'exhaustivité, l'exactitude et la validité — par exemple, des contrôles exercés sur la préparation, l'analyse et la mise à jour des budgets.

A13. L'auditeur peut envisager de tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles exercés par l'entité, le cas échéant, sur la préparation des informations dont il se sert lors de la mise en œuvre de procédures analytiques de corroboration en réponse à son évaluation des risques. Lorsque ces contrôles sont efficaces, l'auditeur accorde généralement une plus grande confiance à la fiabilité de ces informations et, par conséquent, aux résultats des procédures analytiques. L'efficacité du fonctionnement des contrôles sur les informations non financières peut souvent être testée dans le cadre de la mise en œuvre d'autres tests des contrôles. Par exemple, lorsqu'elle met en place des contrôles sur le traitement des factures de vente, l'entité peut y intégrer des contrôles sur l'enregistrement des unités vendues. En pareil cas, l'auditeur peut tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles sur l'enregistrement des unités vendues lorsqu'il teste l'efficacité des contrôles sur le traitement des factures de vente. L'auditeur peut aussi se demander si les informations elles-mêmes ont fait l'objet de tests d'audit. La norme ISA 500 définit des exigences et fournit des indications sur la façon de déterminer les procédures d'audit à mettre en œuvre sur les informations à utiliser dans le cadre des procédures analytiques de corroboration[5].

A14. Les questions traitées aux alinéas A12 a) à d) sont pertinentes, tant lorsque l'auditeur met en œuvre des procédures analytiques de corroboration sur les états financiers de fin de période de l'entité que lorsqu'il les met en œuvre à une date intermédiaire, et prévoit mettre également en œuvre de telles procédures pour couvrir le reste de la période. La norme ISA 330 définit des exigences et contient des indications sur les procédures de corroboration qui sont mises en œuvre à une date intermédiaire[6].

Appréciation du caractère suffisamment précis ou non des valeurs attendues (Réf. : alinéa 5 c))

A15. Parmi les questions pertinentes dans l'appréciation que fait l'auditeur pour déterminer si les valeurs attendues peuvent être définies avec suffisamment de précision pour permettre de détecter une anomalie qui, cumulée avec d'autres, pourrait constituer une anomalie significative dans les états financiers, il y a les suivantes :

- la précision avec laquelle il est possible de définir les résultats attendus des procédures analytiques de corroboration. Par exemple, l'auditeur peut s'attendre, dans ses comparaisons

[4] Norme ISA 500, *Éléments probants*, paragraphe A35.

[5] Norme ISA 500, paragraphe 10.

[6] Norme ISA 330, paragraphes 22 et 23.

d'une période à l'autre, à une plus grande cohérence entre les marges brutes qu'entre les charges discrétionnaires, telles que les frais de recherche ou de publicité ;

- la mesure dans laquelle les informations peuvent être désagrégées. Il se peut, par exemple, que les procédures analytiques de corroboration soient plus efficaces lorsqu'elles portent sur des informations financières se rapportant à des parties isolées d'une activité ou sur les états financiers de composantes d'une entité diversifiée que lorsqu'elles portent sur les états financiers d'une entité dans son ensemble ;

- la disponibilité des informations, tant financières que non financières. Par exemple, l'auditeur peut s'interroger sur la disponibilité d'informations financières, comme des budgets ou des prévisions, et d'informations non financières, comme le nombre d'unités produites ou vendues, pour permettre la conception de procédures analytiques de corroboration. Si les informations sont disponibles, l'auditeur peut également s'interroger sur leur fiabilité, comme l'expliquent les paragraphes A12 et A13 ci-dessus.

Montant de l'écart acceptable entre les montants comptabilisés et les valeurs attendues (Réf. : alinéa 5 d))

A16. La détermination par l'auditeur du montant de l'écart par rapport aux valeurs attendues qui est acceptable, sans qu'il soit nécessaire de procéder à des investigations complémentaires, dépend du seuil de signification[7] et du niveau d'assurance recherché, compte tenu de la possibilité qu'une anomalie, seule ou cumulée avec d'autres anomalies, puisse constituer une anomalie significative dans les états financiers. La norme ISA 330 exige de l'auditeur qu'il obtienne des éléments probants d'autant plus convaincants que, selon son évaluation, le risque est considéré comme élevé[8]. Par conséquent, plus le risque est évalué à un niveau élevé, plus le montant de l'écart acceptable sans que des investigations soient nécessaires est réduit de façon à obtenir le niveau souhaité d'éléments probants convaincants[9].

Procédures analytiques comme moyen de parvenir à une conclusion générale (Réf. : par. 6)

A17. Les conclusions tirées des résultats des procédures analytiques conçues et mises en œuvre conformément au paragraphe 6 visent à corroborer les conclusions dégagées lors de l'audit de composantes ou d'éléments particuliers des états financiers, ce qui aide l'auditeur à tirer des conclusions raisonnables sur lesquelles fonder son opinion.

A18. Il se peut que les résultats de ces procédures analytiques permettent d'identifier l'existence d'un risque d'anomalies significatives non détecté jusqu'alors. En pareil cas, la norme ISA 315 (révisée) exige de l'auditeur qu'il révise son évaluation des risques d'anomalies significatives et modifie en conséquence les procédures d'audit complémentaires prévues[10].

A19. Les procédures analytiques mises en œuvre conformément au paragraphe 6 peuvent être semblables à celles qui seraient utilisées comme procédures d'évaluation des risques.

---

[7] Norme ISA 320, *Caractère significatif dans la planification et la réalisation d'un audit*, paragraphe A14.

[8] Norme ISA 330, alinéa 7 b).

[9] Norme ISA 330, paragraphe A19.

[10] Norme ISA 315 (révisée), paragraphe 31.

Investigations sur les résultats des procédures analytiques (Réf. : par. 7)

A20. L'auditeur peut obtenir des éléments probants pertinents par rapport aux réponses de la direction en évaluant celles-ci en fonction de la compréhension qu'il a de l'entité et de son environnement, ainsi que des autres éléments probants obtenus au cours de l'audit.

A21. Il peut être nécessaire de mettre en œuvre d'autres procédures d'audit lorsque, par exemple, la direction est incapable de fournir une explication ou que l'explication qu'elle fournit, conjuguée aux éléments probants pertinents obtenus par rapport à sa réponse, n'est pas considérée comme appropriée.

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT 530

SONDAGES EN AUDIT

(En vigueur pour les audits d'états financiers des périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009.)

SOMMAIRE

Paragraphe

Introduction

Champ d'application de la présente norme ISA 1-2

Date d'entrée en vigueur 3

Objectif 4

Définitions 5

Exigences

Conception du sondage, taille de l'échantillon et sélection des éléments à tester 6-8

Mise en œuvre des procédures d'audit 9-11

Nature et cause des écarts et des anomalies 12-13

Extrapolation des anomalies 14

Évaluation des résultats du sondage 15

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Définitions A1-A3

Conception du sondage, taille de l'échantillon et sélection des éléments à tester A4-A13

Mise en œuvre des procédures d'audit A14-A16

Nature et cause des écarts et des anomalies A17

Extrapolation des anomalies A18-A20

Évaluation des résultats du sondage A21-A23

Annexe 1 : Stratification et échantillonnage pondéré en fonction de la valeur

Annexe 2 : Exemples de facteurs influant sur la taille de l'échantillon dans le cas des tests des contrôles

Annexe 3 : Exemples de facteurs influant sur la taille de l'échantillon dans le cas des tests de détail

Annexe 4 : Méthodes d'échantillonnage

La Norme internationale d'audit (ISA) 530, *Sondages en audit*, 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) s'applique lorsque l'auditeur a décidé d'utiliser des sondages dans la mise en œuvre des procédures d'audit. Elle traite de la conception du sondage et de la sélection de l'échantillon, de la mise en œuvre de tests des contrôles et de tests de détail et de l'évaluation des résultats émanant de l'échantillon dans les contextes où l'auditeur a recours à des méthodes de sondage statistique ou non statistique.

2. La présente norme ISA complète la norme ISA 500[1], qui traite de la responsabilité qui incombe à l'auditeur de concevoir et de mettre en œuvre des procédures d'audit lui permettant d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour être en mesure de tirer des conclusions raisonnables sur lesquelles fonder son opinion. La norme ISA 500 fournit des indications sur les modes de sélection d'éléments à des fins de tests auxquels l'auditeur peut avoir recours, le sondage en audit constituant l'un de ces modes.

Date d'entrée en vigueur

3. La présente norme ISA s'applique aux audits d'états financiers des périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009.

Objectif

4. L'objectif de l'auditeur qui a recours au sondage est de disposer d'une base raisonnable pour tirer des conclusions sur la population à partir de laquelle l'échantillon est sélectionné.

Définitions

5. Dans les normes ISA, on entend par :

   a) « sondage en audit » (ou « sondage »), la mise en œuvre de procédures d'audit sur moins de 100 % des éléments d'une population pertinente pour l'audit, d'une manière telle que toutes les unités d'échantillonnage aient une chance d'être sélectionnées et dans le but de fournir à l'auditeur une base raisonnable pour tirer des conclusions sur l'ensemble de la population ;

   b) « population », l'ensemble des données à partir desquelles l'auditeur sélectionne un échantillon et sur lesquelles il souhaite tirer des conclusions ;

   c) « risque d'échantillonnage », le risque que la conclusion à laquelle aboutit l'auditeur sur la base d'un échantillon puisse être différente de celle à laquelle il serait parvenu si l'ensemble de la population avait été soumis à la même procédure d'audit. Le risque d'échantillonnage peut entraîner deux types de conclusions erronées :

      i) dans le cas d'un test des contrôles, la conclusion que les contrôles sont plus efficaces qu'ils ne le sont en réalité, ou, dans le cas d'un test de détail, la conclusion qu'il n'existe pas d'anomalie significative alors qu'en réalité, il en existe. L'auditeur se soucie avant tout de ce type de conclusion erronée, parce qu'elle a une incidence sur l'efficacité de l'audit et qu'elle est plus susceptible de conduire à une opinion d'audit inappropriée,

[1] Norme ISA 500, *Éléments probants*.

ii) dans le cas d'un test des contrôles, la conclusion que les contrôles sont moins efficaces qu'ils ne le sont en réalité, ou, dans le cas d'un test de détail, la conclusion qu'une anomalie significative existe alors qu'en réalité, il n'en existe pas. Ce type de conclusion erronée a une incidence sur l'efficience de l'audit, car elle conduit généralement à des travaux supplémentaires qui ne feront qu'établir l'inexactitude des conclusions initiales ;

d) « risque non lié à l'échantillonnage », le risque que l'auditeur parvienne à une conclusion erronée pour quelque raison qui n'est pas liée au risque d'échantillonnage ; (Réf. : par. A1)

e) « exception », une anomalie ou un écart manifestement non représentatif d'anomalies ou d'écarts affectant la population ;

f) « unité d'échantillonnage », chacun des différents éléments constituant une population ; (Réf. : par. A2)

g) « sondage statistique », une méthode de sondage possédant les deux caractéristiques suivantes :

i) sélection aléatoire des unités formant l'échantillon,

ii) utilisation de la théorie des probabilités pour évaluer les résultats du sondage, y compris la mesure du risque d'échantillonnage.

Une méthode de sondage qui ne réunit pas les caractéristiques i) et ii) est considérée comme une méthode de sondage non statistique ;

h) « stratification », la division d'une population en sous-populations, chacune d'elles regroupant des unités d'échantillonnage ayant des caractéristiques similaires (souvent en termes de valeur monétaire) ;

i) « anomalie acceptable », une valeur monétaire fixée comme référence par l'auditeur, qui cherche à obtenir un niveau d'assurance approprié que la valeur des anomalies affectant réellement la population n'excède pas cette valeur de référence ; (Réf. : par. A3)

j) « taux d'écart acceptable », un taux d'écart par rapport aux procédures de contrôle interne prescrites, fixé comme référence par l'auditeur, qui cherche à obtenir un niveau d'assurance approprié que le taux d'écart affectant réellement la population n'excède pas ce taux de référence.

Exigences

Conception du sondage, taille de l'échantillon et sélection des éléments à tester

6. Lors de la conception d'un sondage, l'auditeur doit prendre en considération le but de la procédure d'audit et les caractéristiques de la population dont sera tiré l'échantillon. (Réf. : par. A4 à A9)

7. L'auditeur doit construire un échantillon de taille suffisante pour ramener le risque d'échantillonnage à un niveau suffisamment faible. (Réf. : par. A10 et A11)

8. L'auditeur doit sélectionner les éléments de l'échantillon d'une manière telle que chaque unité d'échantillonnage de la population ait une chance d'être sélectionnée. (Réf. : par. A12 et A13)

Mise en œuvre des procédures d'audit

9. L'auditeur doit soumettre chacun des éléments sélectionnés à des procédures d'audit adaptées au but visé.

10. Si un élément sélectionné ne se prête pas à l'application de la procédure d'audit, l'auditeur doit appliquer celle-ci à un élément de substitution. (Réf. : par. A14)

11. Si l'auditeur est incapable d'appliquer à un élément sélectionné les procédures d'audit prévues, ou des procédures de remplacement adaptées, il doit traiter l'élément en question comme un écart par rapport au contrôle prescrit dans le cas des tests des contrôles, ou comme une anomalie dans le cas des tests de détail. (Réf. : par. A15 et A16)

Nature et cause des écarts et des anomalies

12. L'auditeur doit procéder à une investigation de la nature et de la cause des écarts et des anomalies relevés et en évaluer l'incidence possible sur le but visé par la procédure d'audit et sur les autres aspects de l'audit. (Réf. : par. A17)

13. Dans les situations extrêmement rares où l'auditeur considère qu'une anomalie ou un écart décelé dans un échantillon constitue une exception, il doit acquérir un haut degré de certitude que l'anomalie ou l'écart n'est pas représentatif de la population. Pour ce faire, il doit mettre en œuvre des procédures d'audit supplémentaires de manière à obtenir des éléments probants suffisants et appropriés attestant que l'anomalie ou l'écart n'affecte pas le reste de la population.

Extrapolation des anomalies

14. Dans le cas d'un test de détail, l'auditeur doit extrapoler les anomalies observées dans l'échantillon à l'ensemble de la population. (Réf. : par. A18 à A20)

Évaluation des résultats du sondage

15. L'auditeur doit évaluer :

    a) les résultats du sondage ; (Réf. : par. A21 et A22)

    b) si le recours au sondage lui a fourni une base raisonnable pour tirer des conclusions sur la population testée. (Réf. : par. A23)

***

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Définitions

Risque non lié à l'échantillonnage (Réf. : alinéa 5 d))

A1. Constituent notamment des exemples de risques non liés à l'échantillonnage l'utilisation de procédures d'audit inappropriées ou une interprétation erronée des éléments probants qui fait qu'une anomalie ou un écart passe inaperçu.

Unité d'échantillonnage (Réf. : alinéa 5 f))

A2. Les unités d'échantillonnage peuvent être des éléments matériels (par exemple, des chèques énumérés sur un bordereau de dépôt, des écritures de crédit sur des relevés bancaires, des factures de vente ou des soldes de comptes clients) ou des unités monétaires.

Anomalie acceptable (Réf. : alinéa 5 i))

A3. L'auditeur qui conçoit un sondage détermine l'anomalie acceptable afin de répondre au risque que le total des anomalies individuellement non significatives puisse conduire à des anomalies significatives dans les états financiers, et en prévoyant une marge pour les anomalies qui pourraient échapper à la détection. L'anomalie acceptable constitue une application de la notion de seuil de signification pour les travaux, au sens de la norme ISA 320[2], à une procédure d'échantillonnage particulière. L'anomalie acceptable peut correspondre à un montant égal ou inférieur au seuil de signification pour les travaux.

Conception du sondage, taille de l'échantillon et sélection des éléments à tester

Conception du sondage (Réf. : par. 6)

A4. Les sondages donnent la possibilité à l'auditeur d'obtenir et d'évaluer des éléments probants concernant certaines caractéristiques des éléments sélectionnés, ce qui lui permet ou contribue à lui permettre de former une conclusion sur la population dont l'échantillon est tiré. La méthode de sondage retenue peut être soit non statistique, soit statistique.

A5. Lors de la conception d'un sondage, l'auditeur tient notamment compte du but spécifique à atteindre et de la combinaison de procédures d'audit qui est la plus susceptible de lui permettre de l'atteindre. La prise en considération de la nature des éléments probants recherchés et des conditions susceptibles de donner lieu à un écart ou à une anomalie ou d'autres caractéristiques concernant ces éléments probants aidera l'auditeur à définir ce qui constitue un écart ou une anomalie et quelle population utiliser pour le sondage. Pour satisfaire à l'exigence du paragraphe 10 de la norme ISA 500, l'auditeur qui effectue un sondage met en œuvre des procédures d'audit en vue d'obtenir des éléments probants attestant l'exhaustivité de la population dont l'échantillon est tiré.

A6. La prise en considération du but de la procédure d'audit, exigée par le paragraphe 6, implique une bonne compréhension de ce qui constitue un écart ou une anomalie, de telle sorte que toutes les conditions pertinentes par rapport au but de la procédure, et seulement celles-là, sont à retenir pour l'évaluation des écarts ou l'extrapolation des anomalies. Par exemple, dans un test de détail relatif à l'existence de comptes clients, comme une confirmation externe, les paiements effectués par le client avant la date de confirmation mais reçus juste après cette date par l'entité ne sont pas considérés comme une anomalie. De même, une erreur d'imputation entre des comptes clients n'affecte pas le total des créances. En conséquence, il peut être non approprié de considérer cette erreur d'imputation comme une anomalie lors de l'évaluation des résultats de sondage de cette procédure d'audit particulière, même si elle peut avoir un effet important sur d'autres aspects de l'audit, comme l'évaluation du risque de fraude ou du caractère adéquat de la provision pour créances douteuses.

---

[2] Norme ISA 320, *Caractère significatif dans la planification et la réalisation d'un audit*, paragraphe 9.

A7. Lors de la prise en considération des caractéristiques d'une population, dans le cas des tests des contrôles, l'auditeur effectue une évaluation du taux d'écart attendu en se fondant sur sa compréhension des contrôles pertinents ou sur l'examen d'un petit nombre d'éléments de la population. Il s'appuie sur cette évaluation pour concevoir le sondage et décider de la taille de l'échantillon. Par exemple, si le taux d'écart attendu dépasse le niveau acceptable, l'auditeur décidera normalement de ne pas mettre en œuvre de tests sur les contrôles. De même, pour les tests de détail, l'auditeur effectue une évaluation des anomalies attendues dans la population. Si la valeur des anomalies attendues est élevée, l'examen de 100 % de la population ou le recours à un échantillon de grande taille peuvent être appropriés.

A8. Lors de la prise en considération des caractéristiques de la population dont l'échantillon sera tiré, l'auditeur peut déterminer qu'il est approprié d'avoir recours à la stratification ou à l'échantillonnage pondéré en fonction de la valeur. Il est traité plus en détail de la stratification et de l'échantillonnage pondéré en fonction de la valeur dans l'Annexe 1.

A9. La décision d'utiliser une méthode de sondage statistique ou non statistique relève du jugement de l'auditeur ; cependant, la taille de l'échantillon n'est pas un critère valable pour l'adoption d'une méthode statistique ou d'une méthode non statistique.

Taille de l'échantillon (Réf. : par. 7)

A10. Le niveau de risque d'échantillonnage que l'auditeur est disposé à accepter a une incidence sur la taille que devra avoir l'échantillon. Plus le risque que l'auditeur est disposé à accepter est faible, plus la taille de l'échantillon devra être grande.

A11. La détermination de la taille de l'échantillon peut se faire au moyen d'une formule statistique ou par l'exercice du jugement professionnel. Les Annexes 2 et 3 indiquent l'incidence que différents facteurs ont généralement sur la détermination de la taille de l'échantillon. Toutes choses égales par ailleurs, les facteurs désignés dans les Annexes 2 et 3 auront une incidence similaire, que la méthode retenue soit statistique ou non statistique.

Sélection des éléments à tester (Réf. : par. 8)

A12. Dans le cas d'un sondage statistique, les éléments de l'échantillon sont sélectionnés de façon à ce que chaque unité d'échantillonnage ait une probabilité connue d'être sélectionnée. Dans le cas d'un sondage non statistique, l'auditeur exerce son jugement pour sélectionner les éléments de l'échantillon. Le sondage ayant pour but de fournir à l'auditeur une base raisonnable pour tirer des conclusions sur la population à partir de laquelle l'échantillon a été sélectionné, il importe que l'auditeur sélectionne un échantillon représentatif, de façon à éviter tout biais, en choisissant des éléments dotés de caractéristiques typiques de la population.

A13. Les principales méthodes d'échantillonnage sont la sélection aléatoire, la sélection systématique et la sélection empirique. Chacune de ces méthodes est analysée dans l'Annexe 4.

Mise en œuvre des procédures d'audit (Réf. : par. 10 et 11)

A14. Un exemple de situation où il est nécessaire d'appliquer la procédure à un élément de substitution serait le cas où un chèque annulé se trouve sélectionné lors d'un test visant à recueillir des éléments probants attestant une autorisation de paiement. Si l'auditeur est convaincu que le chèque a été correctement annulé et, dès lors, ne constitue pas un écart, il examine un élément de substitution approprié.

A15. Un exemple de situation où l'auditeur est incapable d'appliquer à un élément sélectionné les procédures d'audit prévues serait le cas où la documentation relative à cet élément a été perdue.

A16. Un exemple de procédure de remplacement adaptée pourrait consister à examiner les encaissements ultérieurs de même que des éléments probants indiquant leur source et la ou les créances qu'ils sont censés régler, lorsqu'une demande de confirmation expresse est restée sans réponse.

Nature et cause des écarts et des anomalies (Réf. : par. 12)

A17. En analysant les écarts et les anomalies relevés, il se peut que l'auditeur observe que nombre d'entre eux ont une caractéristique commune, par exemple le type d'opération, l'emplacement, la ligne de produits ou la période concernée. En pareil cas, l'auditeur peut décider de rechercher dans la population tous les éléments partageant cette même caractéristique et d'étendre les procédures d'audit à tous ces éléments. En outre, de tels écarts ou anomalies peuvent être intentionnels et signaler la possibilité d'une fraude.

Extrapolation des anomalies (Réf. : par. 14)

A18. Il est exigé de l'auditeur qu'il extrapole les anomalies à l'ensemble de la population afin d'obtenir une vue d'ensemble de l'ampleur de la valeur des anomalies, mais il se peut que cette extrapolation ne soit pas suffisante pour permettre de déterminer un montant à enregistrer.

A19. Lorsque l'auditeur a établi qu'une anomalie constituait une exception, il peut l'exclure de l'extrapolation des anomalies à l'ensemble de la population. Il lui faut toutefois tenir compte de l'effet de cette anomalie, si elle n'est pas corrigée, en plus de l'extrapolation des anomalies qui ne constituent pas des exceptions.

A20. Dans le cas des tests des contrôles, il n'est pas nécessaire d'effectuer une extrapolation explicite des écarts puisque le taux d'écart observé dans l'échantillon est aussi le taux d'écart extrapolé à l'ensemble de la population. La norme ISA 330[3] fournit à l'auditeur des indications sur la conduite à tenir lorsqu'il détecte des écarts dans l'application des contrôles sur lesquels il a l'intention de s'appuyer.

Évaluation des résultats du sondage (Réf. : par. 15)

A21. Dans le cas des tests des contrôles, un taux d'écart d'une ampleur inattendue dans un échantillon peut amener l'auditeur à réviser à la hausse le risque d'anomalies significatives, à moins qu'il n'obtienne des éléments probants supplémentaires étayant son évaluation initiale. Dans le cas des tests de détail, la présence dans un échantillon d'anomalies dont la valeur est d'une ampleur inattendue peut amener l'auditeur à croire, en l'absence d'éléments probants supplémentaires indiquant le contraire, qu'une catégorie d'opérations ou un solde de compte comporte une ou plusieurs anomalies significatives.

A22. Dans le cas des tests de détail, le total des anomalies extrapolées et, le cas échéant, des anomalies exceptionnelles représente, pour l'auditeur, la meilleure estimation de l'anomalie affectant la population. Lorsque les anomalies extrapolées plus, le cas échéant, les anomalies exceptionnelles dépassent l'anomalie acceptable, l'échantillon ne fournit pas une base raisonnable pour tirer des conclusions sur la population testée. Plus le total des anomalies

[3] Norme ISA 330, *Réponses de l'auditeur à l'évaluation des risques*, paragraphe 17.

extrapolées et des anomalies exceptionnelles se rapproche de l'anomalie acceptable, plus il est probable que l'anomalie affectant réellement la population puisse dépasser l'anomalie acceptable. Par ailleurs, lorsque la valeur des anomalies extrapolées dépasse celle à laquelle s'attendait l'auditeur et sur laquelle il s'était fondé pour déterminer la taille de l'échantillon, l'auditeur peut en conclure qu'il existe un risque d'échantillonnage inacceptable que l'anomalie affectant réellement la population dépasse l'anomalie acceptable. Au demeurant, la prise en compte des résultats des autres procédures d'audit aide l'auditeur à évaluer le risque que l'anomalie affectant réellement la population dépasse l'anomalie acceptable, risque que l'obtention d'éléments probants supplémentaires permet de réduire.

A23. Si l'auditeur conclut que le sondage ne fournit pas une base raisonnable pour tirer des conclusions sur la population testée, il peut :

- demander à la direction de procéder à une investigation des anomalies qu'il a relevées et de la possibilité que d'autres anomalies existent, puis de procéder aux ajustements nécessaires ;
- modifier la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires de manière à favoriser l'obtention du niveau d'assurance requis. Par exemple, dans le cas des tests des contrôles, l'auditeur pourrait étendre la taille de l'échantillon, tester un contrôle de remplacement ou modifier les procédures de corroboration concernées.

Annexe 1

(Réf. : par. A8)

Stratification et échantillonnage pondéré en fonction de la valeur

Lors de la prise en considération des caractéristiques de la population dont sera tiré l'échantillon, l'auditeur peut déterminer qu'il est approprié d'avoir recours à la stratification ou à l'échantillonnage pondéré en fonction de la valeur. La présente annexe fournit à l'auditeur des indications sur le recours aux techniques de la stratification et de l'échantillonnage pondéré en fonction de la valeur.

Stratification

1. L'efficience de l'audit peut être améliorée si l'auditeur stratifie la population en la divisant en sous-populations discrètes partageant une caractéristique identifiée. L'objectif de la stratification est de réduire l'ampleur des variations entre les éléments d'une même strate, de manière à permettre une diminution de la taille de l'échantillon, sans pour autant augmenter le risque d'échantillonnage.

2. Lors de la réalisation de tests de détail, la population est souvent stratifiée en termes de valeur monétaire. Cela permet de concentrer davantage l'effort d'audit sur les éléments de grande valeur monétaire, qui sont les plus susceptibles d'être affectés par une anomalie résultant d'une surévaluation. De façon analogue, la population peut être stratifiée en fonction d'une caractéristique particulière indiquant un risque plus élevé d'anomalie. Par exemple, lors de tests sur la provision pour créances douteuses dans le cadre de l'évaluation des comptes clients, l'ensemble des soldes peut être stratifié par ordre d'ancienneté.

3. Les résultats des procédures d'audit appliquées à un échantillon d'éléments d'une strate ne peuvent être extrapolés qu'aux éléments qui composent cette strate. Pour tirer une conclusion sur l'ensemble de la population, il faudra que l'auditeur tienne compte du risque d'anomalies significatives touchant les autres strates qui entrent dans la composition de l'ensemble de la population. Par exemple, il peut arriver que 20 % des éléments d'une population représentent 90 % de la valeur du solde d'un compte. L'auditeur peut décider d'examiner un échantillon de ces éléments. Il évalue les résultats de cet échantillon et aboutit à une conclusion touchant 90 % de la valeur du solde du compte, indépendamment des 10 % restants (pour ceux-ci, il utilisera un autre échantillon ou un autre moyen de recueillir des éléments probants, à moins qu'il ne les considère comme non significatifs).

4. Lorsqu'une catégorie d'opérations ou le solde d'un compte a été subdivisé en strates, les anomalies sont extrapolées pour chaque strate séparément. Les anomalies extrapolées pour chaque strate sont ensuite combinées pour examiner l'effet possible des anomalies sur l'ensemble de la catégorie d'opérations ou du solde du compte.

Échantillonnage pondéré en fonction de la valeur

5. Lors de la réalisation de tests de détail, il peut être efficient de retenir à titre d'unité d'échantillonnage chacune des unités monétaires qui composent la population. Après avoir sélectionné des unités monétaires spécifiques au sein de la population, qui peut être par exemple le solde global des comptes clients, l'auditeur peut ensuite examiner les éléments particuliers, par exemple les soldes de comptes clients particuliers, qui contiennent ces unités monétaires. Un des avantages du choix de l'unité monétaire comme unité d'échantillonnage est qu'il permet de concentrer l'effort d'audit sur les éléments de grande valeur, parce qu'ils ont plus de chances que

les autres d'être sélectionnés, ce qui peut aboutir à des échantillons de plus petite taille. Une telle démarche peut être combinée à la sélection dite systématique (voir l'Annexe 4) et est d'autant plus efficiente que les éléments sont sélectionnés de façon aléatoire.

Annexe 2

(Réf. : par. A11)

Exemples de facteurs influant sur la taille de l'échantillon dans le cas des tests des contrôles

Pour déterminer la taille de l'échantillon dans le cas des tests des contrôles, l'auditeur peut tenir compte des facteurs qui suivent. Ces facteurs doivent être considérés dans leur ensemble et, pour leur application, il est présumé que l'auditeur ne modifie pas la nature ni le calendrier des tests des contrôles, ni la stratégie concernant les procédures de corroboration qu'il a adoptée en réponse à son évaluation des risques.

Facteur	**Incidence sur la taille de l'échantillon**	
1. Augmentation de la mesure dans laquelle l'auditeur tient compte des contrôles pertinents pour son évaluation des risques	Augmentation	Plus le niveau d'assurance que l'auditeur a l'intention d'obtenir sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles est élevé, plus son évaluation du risque d'anomalies significatives sera faible, et plus la taille de l'échantillon devra être grande. Lorsque son évaluation du risque d'anomalies significatives au niveau des assertions repose sur l'attente d'un fonctionnement efficace des contrôles, il est exigé de l'auditeur qu'il effectue des tests des contrôles. Toutes choses égales par ailleurs, plus l'auditeur se fie à l'efficacité du fonctionnement des contrôles pour son évaluation des risques, plus ses tests des contrôles ont d'étendue (et plus, par conséquent, la taille de l'échantillon augmente).
2. Augmentation du taux d'écart acceptable	Diminution	Plus le taux d'écart acceptable est faible, plus la taille de l'échantillon doit être grande.
3. Augmentation du taux d'écart attendu dans la population à tester	Augmentation	Plus le taux d'écart attendu est élevé, plus la taille de l'échantillon doit être grande, de manière à permettre à l'auditeur de faire une estimation raisonnable du taux d'écart réel. Lorsqu'il cherche à prévoir un taux d'écart, l'auditeur tient notamment

		compte de sa compréhension de l'entreprise (en particulier sa compréhension du contrôle interne, acquise par la mise en œuvre de procédures d'évaluation des risques), des changements de personnel ou des changements dans le contrôle interne, des résultats des procédures d'audit réalisées lors des périodes précédentes et des résultats des autres procédures d'audit. Lorsque les taux d'écart attendus dans le contrôle sont élevés, l'auditeur n'est fondé à réviser à la baisse son évaluation du risque d'anomalies significatives que dans une mesure minime, voire nulle.
4. Augmentation du niveau d'assurance désiré par l'auditeur que le taux d'écart affectant réellement la population ne dépasse pas le taux d'écart acceptable	Augmentation	Plus l'auditeur désire avoir un niveau d'assurance élevé que les résultats du sondage reflètent réellement l'ampleur des écarts dans la population, plus la taille de l'échantillon doit être grande.
5. Augmentation du nombre d'unités d'échantillonnage dans la population	Effet négligeable	Dans le cas de grosses populations, la taille réelle de la population a une incidence minime, voire nulle, sur la taille de l'échantillon. En revanche, dans le cas de petites populations, le sondage n'est peut-être pas une méthode aussi efficiente que d'autres pour obtenir des éléments probants suffisants et appropriés.

Annexe 3

(Réf. : par. A11)

Exemples de facteurs influant sur la taille de l'échantillon dans le cas des tests de détail

Pour déterminer la taille de l'échantillon dans le cas des tests de détail, l'auditeur peut tenir compte des facteurs suivants. Ces facteurs doivent être considérés dans leur ensemble et, pour leur application, il est présumé que l'auditeur ne modifie pas l'approche retenue pour les tests des contrôles ni la nature ou le calendrier des procédures de corroboration en réponse à son évaluation des risques.

Facteur	**Incidence sur la taille de l'échantillon**	
1. Révision à la hausse de l'évaluation du risque d'anomalies significatives par l'auditeur	Augmentation	Plus l'évaluation par l'auditeur du risque d'anomalies significatives est élevée, plus la taille de l'échantillon doit être grande. L'évaluation par l'auditeur du risque d'anomalies significatives est influencée par le risque inhérent et le risque lié au contrôle. Par exemple, si l'auditeur ne met pas en œuvre de tests des contrôles, il ne saurait s'appuyer sur l'efficacité du fonctionnement du contrôle interne pour réviser à la baisse son évaluation des risques en ce qui concerne une assertion particulière. C'est pourquoi, afin de ramener le risque d'audit à un niveau suffisamment faible, le risque de non-détection doit être bas et il faut que l'auditeur s'appuie davantage sur les procédures de corroboration. Plus la proportion d'éléments probants obtenus au moyen de tests de détail est grande (ce qui implique un risque de non-détection plus bas), plus la taille de l'échantillon doit être grande.
2. Plus grande utilisation d'autres procédures de corroboration visant la même assertion	Diminution	Plus l'auditeur s'appuie sur d'autres procédures de corroboration (tests de détail ou procédures analytiques de corroboration) pour ramener à un niveau acceptable le risque de non-détection concernant une population

		particulière, moins le niveau d'assurance que l'auditeur exige du sondage sera élevé et plus la taille de l'échantillon pourra être réduite.
3. Augmentation du niveau d'assurance désiré par l'auditeur que l'anomalie affectant réellement la population ne dépasse pas l'anomalie acceptable	Augmentation	Plus l'auditeur exige un niveau d'assurance élevé que les résultats du sondage reflètent réellement la valeur des anomalies affectant réellement la population, plus la taille de l'échantillon doit être grande.
4. Augmentation de l'anomalie acceptable	Diminution	Plus l'anomalie acceptable est faible, plus la taille de l'échantillon doit être grande.
5. Augmentation de la valeur des anomalies que l'auditeur s'attend à trouver dans la population	Augmentation	Plus la valeur des anomalies que l'auditeur s'attend à trouver dans la population est élevée, plus la taille de l'échantillon doit être grande afin de lui permettre d'effectuer une estimation raisonnable de la valeur des anomalies affectant réellement la population. Lorsqu'il cherche à prévoir la valeur des anomalies, l'auditeur tient notamment compte du degré de subjectivité dans la détermination de la valeur des éléments, des résultats des procédures d'évaluation des risques, des tests des contrôles, des procédures d'audit mises en œuvre lors des périodes précédentes ainsi que des autres procédures de corroboration.
6. Stratification de la population, lorsque c'est approprié	Diminution	Lorsque les éléments de la population présentent un large éventail (une grande variabilité) de valeurs monétaires, il peut être utile de stratifier la population. Lorsque la population peut être stratifiée correctement, le total des échantillons tirés des strates sera généralement d'une taille inférieure à celle de

		l'échantillon qui aurait été nécessaire pour atteindre un niveau donné de risque d'échantillonnage si l'on s'était limité à tirer un seul échantillon de la population totale.
7. Nombre d'unités d'échantillonnage dans la population	Effet négligeable	Dans le cas de grosses populations, la taille réelle de la population a une incidence minime, voire nulle, sur la taille de l'échantillon. En revanche, dans le cas de petites populations, le sondage n'est peut-être pas une méthode aussi efficiente que d'autres pour obtenir des éléments probants suffisants et appropriés. (Toutefois, lorsque l'unité monétaire est utilisée comme unité d'échantillonnage, une augmentation de la valeur monétaire de la population se traduit par un accroissement de la taille de l'échantillon, à moins que l'augmentation ne soit compensée par un accroissement proportionnel du seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble (et, le cas échéant, du ou des seuils de signification pour certaines catégories d'opérations, certains soldes de comptes ou certaines informations à fournir).)

Annexe 4

(Réf. : par. A13)

Méthodes d'échantillonnage

Il existe de multiples méthodes d'échantillonnage. En voici les principales :

a) La sélection aléatoire (qui passe par le recours à des générateurs de nombres aléatoires, par exemple des tables de nombres aléatoires).

b) La sélection systématique, qui consiste à diviser le nombre total d'unités dans la population par le nombre d'unités désiré dans l'échantillon afin d'obtenir un intervalle d'échantillonnage, par exemple 50; on détermine un point de départ entre 1 et 50 : c'est la première unité de l'échantillon; on sélectionne ensuite chaque cinquantième unité d'échantillonnage. Même si le point de départ peut être déterminé empiriquement, l'échantillon a plus de chances d'être véritablement aléatoire si le point de départ est déterminé par un générateur de nombres aléatoires ou tiré d'une table de nombres aléatoires. Pour recourir à la sélection systématique, il faut que l'auditeur ait déterminé que les unités d'échantillonnage dans la population ne sont pas structurées de telle façon que l'intervalle d'échantillonnage coïncide avec une éventuelle périodicité d'une caractéristique de la population.

c) L'échantillonnage en unités monétaires, qui est un type d'échantillonnage pondéré en fonction de la valeur (voir l'Annexe 1) où la taille, la sélection et l'évaluation de l'échantillon permettent de formuler une conclusion en termes monétaires.

d) La sélection empirique, qui consiste à sélectionner l'échantillon sans appliquer de technique structurée. Malgré l'absence de technique structurée, l'auditeur évite néanmoins tout biais ou toute prévisibilité conscients (par exemple, le fait d'éviter les éléments difficiles à repérer ou encore de choisir ou d'écarter systématiquement la première ou la dernière écriture des pages) et s'efforce au contraire de faire en sorte que tous les éléments de la population aient une chance d'être sélectionnés. La sélection empirique est incompatible avec le sondage statistique.

e) La sélection en bloc, qui consiste à sélectionner un ou plusieurs blocs d'éléments voisins au sein de la population. Il est d'ordinaire impossible d'utiliser la sélection en bloc pour des sondages en audit parce que la plupart des populations sont structurées de telle sorte qu'on peut s'attendre à ce que des éléments qui se suivent partagent des caractéristiques similaires, qui les distinguent du reste de la population. Même si, dans certaines circonstances, ce peut être une procédure d'audit appropriée que d'examiner un bloc d'éléments, il s'agira rarement d'une technique d'échantillonnage appropriée lorsque l'auditeur a l'intention de tirer des conclusions valides sur l'ensemble de la population à partir de l'échantillon.

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT 540 (RÉVISÉE)

AUDIT DES ESTIMATIONS COMPTABLES ET DES INFORMATIONS Y AFFÉRENTES

(En vigueur pour les audits d'états financiers des périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2019)

SOMMAIRE

Paragraphe

Introduction

Champ d'application de la présente norme ISA 1

Nature des estimations comptables 2-3

Concepts fondamentaux de la présente norme ISA 4-9

Date d'entrée en vigueur 10

Objectif 11

Définitions 12

Exigences

Procédures d'évaluation des risques et activités connexes 13-15

Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives 16-17

Réponses à l'évaluation des risques d'anomalies significatives 18-30

Informations à fournir sur les estimations comptables 31

Indices d'un parti pris possible de la direction 32

Évaluation globale fondée sur les procédures d'audit mises en œuvre 33-36

Déclarations écrites 37

Communication avec les responsables de la gouvernance, avec la direction ou avec d'autres parties intéressées 38

Documentation 39

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Nature des estimations comptables A1-A7

Concepts fondamentaux de la présente norme ISA A8-A13

Définitions A14-A18

Procédures d'évaluation des risques et activités connexes A19-A63

Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives A64-A80

Réponses à l'évaluation des risques d'anomalies significatives A81-A132

Indices d'un parti pris possible de la direction A133-A136

Évaluation globale fondée sur les procédures d'audit mises en œuvre A137-A144

Déclarations écrites A145

Communication avec les responsables de la gouvernance, avec la direction ou avec d'autres parties intéressées A146-A148

Documentation A149-A152

Annexe 1 : Facteurs de risque inhérent

Annexe 2 : Communication avec les responsables de la gouvernance

---

La Norme internationale d'audit (ISA) 540 (révisée), *Audit des estimations comptables et des informations y afférentes*, 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*.

La norme ISA 540 (révisée) a été approuvée par le Conseil de supervision de l'intérêt public (PIOB), qui a conclu qu'elle a été élaborée dans le respect de la procédure officielle et que l'intérêt public a dûment été pris en compte.

Introduction

Champ d'application de la présente norme ISA

1. La présente Norme internationale d'audit (ISA) traite des responsabilités de l'auditeur concernant les estimations comptables et les informations y afférentes dans le cadre d'un audit d'états financiers. Plus précisément, elle comporte des exigences et des indications sur l'application des normes ISA 315 (révisée)[1], ISA 330[2], ISA 450[3] et ISA 500[4], ainsi que d'autres normes ISA pertinentes, en ce qui a trait aux estimations comptables et aux informations y afférentes. Elle contient également des exigences et des indications relatives à l'évaluation des anomalies présentes dans les estimations comptables et les informations y afférentes, et à l'évaluation des indices d'un parti pris possible de la direction.

Nature des estimations comptables

2. Les estimations comptables sont de nature très variable et doivent être établies par la direction pour les montants en numéraire qui ne sont pas directement observables. L'évaluation de ces montants comporte une incertitude d'estimation, qui reflète les limites inhérentes aux connaissances ou aux données – limites dont découlent nécessairement une part de subjectivité et une variabilité des résultats de l'évaluation. Le processus d'établissement d'estimations comptables consiste à choisir et à appliquer une méthode en fonction d'hypothèses et de données, ce qui nécessite de la direction qu'elle exerce son jugement et peut rendre l'évaluation complexe. Les incidences de la complexité, de la subjectivité et des autres facteurs de risque inhérent sur l'évaluation de ces montants en numéraire influent sur leur vulnérabilité aux anomalies. (Réf. : par. A1 à A6 et Annexe 1)

3. La présente norme ISA s'applique à toutes les estimations comptables. Cela dit, le degré d'incertitude d'estimation que celles-ci comporteront sera très variable. La nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'évaluation des risques et des procédures d'audit complémentaires exigées par la présente norme ISA dépendront de l'incertitude d'estimation et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives s'y rattachant. Il arrive que des estimations comptables comportent par nature une incertitude d'estimation très faible, et que le degré de complexité et de subjectivité de leur établissement soit aussi très faible. Pour ces estimations comptables, les procédures d'évaluation des risques et les procédures d'audit complémentaires exigées par la présente norme ISA ne devraient pas être très poussées. Si, au contraire, le degré d'incertitude d'estimation, de complexité ou de subjectivité est très élevé, on peut s'attendre à ce que les procédures soient beaucoup plus poussées. La présente norme ISA donne des indications sur la façon d'en adapter les exigences. (Réf. : par. A7)

Concepts fondamentaux de la présente norme ISA

4. La présente norme ISA exige que le risque inhérent soit évalué séparément lors de l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions liés aux estimations comptables. Selon la nature de l'estimation comptable, il se peut que l'incertitude d'estimation, la complexité, la

---

[1] 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*.

[2] Norme ISA 330, *Réponses de l'auditeur à l'évaluation des risques*.

[3] Norme ISA 450, *Évaluation des anomalies détectées au cours de l'audit*.

[4] Norme ISA 500, *Éléments probants*.

subjectivité ou d'autres facteurs de risque inhérent, ainsi que leurs interrelations, aient une incidence sur la possibilité qu'une assertion comporte une anomalie qui pourrait être significative. Comme il est expliqué dans la norme ISA 200[5], le risque inhérent est plus élevé pour certaines assertions et pour les catégories d'opérations, soldes de comptes ou informations à fournir qui s'y rapportent que pour d'autres. L'évaluation du risque inhérent dépend donc de la mesure dans laquelle les facteurs de risque inhérent influent sur la probabilité ou l'ampleur d'une anomalie, et s'inscrit sur une échelle appelée «échelle de risque inhérent» dans la présente norme ISA. (Réf. : par. A8, A9, A65 et A66, et Annexe 1)

5. La présente norme ISA renvoie aux exigences pertinentes des normes ISA 315 (révisée) et ISA 330, et fournit des indications connexes, pour souligner l'importance des décisions que prend l'auditeur quant aux contrôles liés aux estimations comptables, notamment lorsqu'il :

   - détermine s'il existe des contrôles pertinents pour l'audit, l'auditeur étant tenu d'évaluer la conception de ces contrôles et de déterminer s'ils ont été mis en place;
   - décide de tester ou non l'efficacité du fonctionnement des contrôles pertinents.

6. La présente norme ISA exige aussi que le risque lié au contrôle soit évalué séparément lors de l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions liés aux estimations comptables. Lorsqu'il évalue le risque lié au contrôle, l'auditeur se demande si les procédures d'audit complémentaires qu'il prévoit de mettre en œuvre impliquent qu'il s'appuie sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles. Si l'auditeur ne met pas en œuvre de tests des contrôles, il ne saurait s'appuyer sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles pour réviser à la baisse son évaluation du risque d'anomalies significatives au niveau des assertions en ce qui concerne une assertion particulière[6]. (Réf. : par. A10)

7. La présente norme ISA souligne que les procédures d'audit complémentaires mises en œuvre par l'auditeur (notamment, s'il y a lieu, les tests des contrôles) doivent être adaptées aux raisons qui sous-tendent l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions, et prendre en compte l'effet d'un ou de plusieurs facteurs de risque inhérent et l'évaluation par l'auditeur du risque lié au contrôle.

8. L'exercice de l'esprit critique à l'égard des estimations comptables est influencé par la prise en compte, par l'auditeur, des facteurs de risque inhérent, et son importance s'accroît lorsque les estimations comptables comportent un degré élevé d'incertitude d'estimation, ou sont fortement touchées par la complexité, la subjectivité ou d'autres facteurs de risque inhérent. De même, l'exercice de l'esprit critique est important dans les cas où la vulnérabilité aux anomalies résultant de partis pris de la direction ou de fraudes est particulièrement grande. (Réf. : par. A11)

9. La présente norme ISA exige de l'auditeur qu'il évalue, en se fondant sur les procédures d'audit mises en œuvre et les éléments probants obtenus, si les estimations comptables et les informations y afférentes sont raisonnables[7] au regard du référentiel d'information financière applicable, ou si elles comportent des anomalies. Dans la présente norme ISA, l'expression «raisonnable au regard du référentiel d'information financière applicable» signifie que les exigences pertinentes du référentiel

---

[5] Norme ISA 200, *Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et réalisation d'un audit conforme aux Normes internationales d'audit*, paragraphe A40.

[6] Norme ISA 530, *Sondages en audit*, Annexe 3.

[7] Voir également la norme ISA 700 (révisée), *Opinion et rapport sur des états financiers*, alinéa 13 c).

d'information financière applicable ont été appliquées adéquatement, notamment en ce qui concerne : (Réf. : par. A12, A13, et A139 à A144)

- l'établissement de l'estimation comptable, y compris le choix de la méthode, des hypothèses et des données compte tenu de la nature de l'estimation comptable et des faits et circonstances propres à l'entité;
- le choix de l'estimation ponctuelle de la direction;
- les informations à fournir sur l'estimation comptable, y compris celles qui expliquent la manière dont elle a été établie et la nature, l'étendue et les sources de l'incertitude d'estimation.

Date d'entrée en vigueur

10. La présente norme ISA s'applique aux audits d'états financiers des périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2019.

Objectif

11. L'objectif de l'auditeur est d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour déterminer si les estimations comptables et les informations y afférentes figurant dans les états financiers sont raisonnables au regard du référentiel d'information financière applicable.

Définitions

12. Dans les normes ISA, on entend par :

    a) «estimation comptable», un montant en numéraire dont l'évaluation, selon les exigences du référentiel d'information financière applicable, comporte une incertitude d'estimation; (Réf. : par. A14)

    b) «estimation ponctuelle de l'auditeur» ou «intervalle de confiance de l'auditeur», le montant ou la fourchette de montants que l'auditeur établit et utilise pour évaluer l'estimation ponctuelle de la direction; (Réf. : par. A15)

    c) «incertitude d'estimation», la vulnérabilité au manque de précision inhérent à un processus d'évaluation; (Réf. : par. A16 et Annexe 1)

    d) «parti pris de la direction», un manque de neutralité de la part de la direction dans la préparation de l'information; (Réf. : par. A17)

    e) «estimation ponctuelle de la direction», le montant retenu par la direction et comptabilisé ou faisant l'objet d'informations dans les états financiers à titre d'estimation comptable;

    f) «dénouement d'une estimation comptable», le montant en numéraire qui se matérialise réellement à l'issue des opérations, événements ou situations sur lesquels porte l'estimation comptable. (Réf. : par. A18)

Exigences

Procédures d'évaluation des risques et activités connexes

13. Lorsqu'il acquiert une compréhension de l'entité et de son environnement, y compris du contrôle interne de l'entité, comme l'exige la norme ISA 315 (révisée)[8], l'auditeur doit acquérir une

[8] Norme ISA 315 (révisée), paragraphes 3, 5, 6, 9, 11, 12, 15 à 17, 20 et 21.

compréhension des points indiqués ci-après en ce qui a trait aux estimations comptables de l'entité. Les procédures qu'il met en œuvre afin d'acquérir cette compréhension doivent être suffisantes pour lui fournir une base appropriée aux fins de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives aux niveaux des états financiers et des assertions. (Réf. : par. A19 à A22)

L'entité et son environnement

a) Les opérations de l'entité et les autres événements et situations pouvant nécessiter la comptabilisation d'estimations comptables ou la fourniture d'informations y afférentes dans les états financiers, ou entraîner des changements dans ces estimations. (Réf. : par. A23)

b) Les exigences du référentiel d'information financière applicable relatives aux estimations comptables (notamment les critères de comptabilisation et les bases d'évaluation à utiliser, ainsi que les exigences connexes en matière de présentation et d'informations à fournir) et leur application au regard de la nature et des circonstances de l'entité et de son environnement, y compris l'incidence des facteurs de risque inhérent sur les opérations et les autres événements et situations. (Réf. : par. A24 et A25)

c) Les facteurs réglementaires pertinents en ce qui a trait aux estimations comptables de l'entité, y compris, s'il y a lieu, les cadres réglementaires relatifs au contrôle prudentiel. (Réf. : par. A26)

d) La nature des estimations comptables et des informations y afférentes que l'auditeur s'attend à trouver dans les états financiers de l'entité, selon sa compréhension des points mentionnés aux alinéas a) à c) ci-dessus. (Réf. : par. A27)

Le contrôle interne de l'entité

e) La nature et l'étendue de la surveillance et de la gouvernance que l'entité exerce sur le processus d'information financière de la direction en ce qui a trait aux estimations comptables. (Réf. : par. A28 à A30)

f) La manière dont la direction détermine et applique les compétences ou les connaissances spécialisées que nécessitent les estimations comptables, et identifie le besoin de recourir à un expert de son choix. (Réf. : par. A31)

g) La manière dont le processus d'évaluation des risques par l'entité permet d'identifier les risques liés aux estimations comptables et d'y répondre. (Réf. : par. A32 et A33)

h) Le système d'information de l'entité en ce qui a trait aux estimations comptables, notamment :

i) les catégories d'opérations, les événements et les situations qui sont importants par rapport aux états financiers et qui nécessitent la comptabilisation d'estimations comptables ou la fourniture d'informations y afférentes, ou entraînent des changements dans ces estimations ou informations; (Réf. : par. A34 et A35)

ii) pour ces estimations comptables et les informations y afférentes, la manière dont la direction :

a. identifie les méthodes, les hypothèses et les sources de données pertinentes qui sont appropriées au regard du référentiel d'information financière applicable, et détermine la nécessité de les modifier, ce qui comprend la façon dont elle : (Réf. : par. A36 et A37)

i. choisit ou conçoit, et applique les méthodes, y compris en ce qui concerne l'utilisation de modèles, (Réf. : par. A38 et A39)

ii. choisit les hypothèses à utiliser, en tenant compte des autres hypothèses possibles, et identifie celles qui sont importantes, (Réf. : par. A40 à A43)

iii. choisit les données à utiliser, (Réf. : par. A44)

b. acquiert une compréhension du degré d'incertitude d'estimation, notamment par la prise en compte de la fourchette des résultats possibles de l'évaluation, (Réf. : par. A45)

c. répond à l'incertitude d'estimation, notamment la manière dont elle choisit l'estimation ponctuelle et les informations y afférentes à inclure dans les états financiers. (Réf. : par. A46 à A49)

i) Les activités de contrôle pertinentes pour l'audit qui concernent le processus d'établissement des estimations comptables par la direction dont il est question au sous-alinéa 13 h)ii). (Réf. : par. A50 à A54)

j) La manière dont la direction examine le dénouement des estimations comptables antérieures et donne suite aux résultats de cet examen.

14. L'auditeur doit examiner le dénouement des estimations comptables antérieures ou, s'il y a lieu, leur révision subséquente, afin qu'il lui soit plus facile d'identifier et d'évaluer les risques d'anomalies significatives pour la période considérée. Lorsqu'il détermine la nature et l'étendue de cet examen, l'auditeur doit tenir compte des caractéristiques des estimations comptables. Cet examen n'a pas pour objet de remettre en cause les jugements portés quant aux estimations comptables des périodes précédentes qui étaient appropriés compte tenu des informations disponibles au moment où ils ont été portés. (Réf. : par. A55 à A60)

15. En ce qui concerne les estimations comptables, l'auditeur doit déterminer si l'équipe de mission a besoin de compétences ou de connaissances spécialisées pour mettre en œuvre les procédures d'évaluation des risques, pour identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives, pour concevoir et mettre en œuvre des procédures d'audit en réponse à ces risques, ou pour évaluer les éléments probants obtenus. (Réf. : par. A61 à A63)

Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives

16. Lorsqu'il identifie et évalue les risques d'anomalies significatives au niveau des assertions liés à une estimation comptable et aux informations y afférentes, comme l'exige la norme ISA 315 (révisée)[9], l'auditeur doit procéder à une évaluation séparée du risque inhérent et du risque lié au contrôle. L'auditeur doit tenir compte de ce qui suit pour l'identification des risques d'anomalies significatives et pour l'évaluation du risque inhérent : (Réf. : par. A64 à A71)

a) le degré d'incertitude d'estimation que comportent les estimations comptables; (Réf. : par. A72 à A75)

b) la mesure dans laquelle la complexité, la subjectivité ou d'autres facteurs de risque inhérent ont une incidence sur : (Réf. : par. A76 à A79)

[9] Norme ISA 315 (révisée), paragraphes 25 et 26.

i) le choix et l'application de la méthode, des hypothèses et des données pour l'établissement des estimations comptables,

ii) le choix de l'estimation ponctuelle de la direction et des informations y afférentes à inclure dans les états financiers.

17. L'auditeur doit déterminer si, selon son jugement, il y a des risques importants parmi les risques d'anomalies significatives identifiés et évalués conformément au paragraphe 16[10]. Si l'auditeur a déterminé qu'il existe un risque important, il doit acquérir une compréhension des contrôles de l'entité, y compris des activités de contrôle, pertinents par rapport à ce risque[11]. (Réf. : par. A80)

Réponses à l'évaluation des risques d'anomalies significatives

18. Comme l'exige la norme ISA 330[12], les procédures d'audit complémentaires mises en œuvre par l'auditeur doivent être adaptées à l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions[13], compte tenu des raisons qui sous-tendent cette évaluation. Ces procédures doivent comprendre une ou plusieurs des approches suivantes :

a) obtenir des éléments probants à partir d'événements survenus jusqu'à la date du rapport de l'auditeur (voir le paragraphe 21);

b) tester le processus qu'a suivi la direction pour établir l'estimation comptable (voir les paragraphes 22 à 27);

c) établir une estimation ponctuelle ou un intervalle de confiance de l'auditeur (voir les paragraphes 28 et 29).

Les procédures d'audit complémentaires mises en œuvre par l'auditeur doivent tenir compte du fait que plus les risques d'anomalies significatives sont considérés comme élevés, plus les éléments probants doivent être convaincants[14]. L'auditeur doit concevoir et mettre en œuvre les procédures d'audit complémentaires en évitant tout parti pris qui favoriserait l'obtention d'éléments probants corroborants ou l'exclusion d'éléments probants contradictoires. (Réf. : par. A81 à A84)

19. Comme l'exige la norme ISA 330[15], l'auditeur doit concevoir et mettre en œuvre des tests à l'égard des contrôles pertinents de manière à obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur l'efficacité de leur fonctionnement dans l'un ou l'autre des cas suivants :

a) son évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions repose sur l'attente d'un fonctionnement efficace des contrôles;

b) les procédures de corroboration ne peuvent fournir à elles seules des éléments probants suffisants et appropriés au niveau des assertions.

En ce qui concerne les estimations comptables, les tests mis en œuvre par l'auditeur à l'égard de ces contrôles doivent être adaptés aux raisons qui sous-tendent l'évaluation des risques d'anomalies significatives. Lors de la conception et de la mise en œuvre des tests des contrôles, l'auditeur doit

---

[10] Norme ISA 315 (révisée), paragraphe 27.

[11] Norme ISA 315 (révisée), paragraphe 29.

[12] Norme ISA 330, paragraphes 6 à 15 et 18.

[13] Norme ISA 330, paragraphes 6, 7 et 21.

[14] Norme ISA 330, alinéa 7 b).

[15] Norme ISA 330, paragraphe 8.

obtenir des éléments probants d'autant plus convaincants qu'il s'appuie sur l'efficacité des contrôles[16]. (Réf. : par. A85 à A89)

20. Dans le cas d'un risque important lié à une estimation comptable, les procédures d'audit complémentaires mises en œuvre par l'auditeur doivent comprendre des tests des contrôles pour la période considérée si l'auditeur a l'intention de s'appuyer sur ces contrôles. Lorsque l'approche adoptée pour répondre à un risque important se limite à des procédures de corroboration, celles-ci doivent comporter des tests de détail[17]. (Réf. : par. A90)

Obtention d'éléments probants à partir d'événements survenus jusqu'à la date du rapport de l'auditeur

21. Lorsque les procédures d'audit complémentaires qu'il met en œuvre comprennent l'obtention d'éléments probants à partir d'événements survenus jusqu'à la date de son rapport, l'auditeur doit évaluer si ces éléments probants sont suffisants et appropriés pour répondre aux risques d'anomalies significatives liés à l'estimation comptable. Ce faisant, l'auditeur doit tenir compte du fait que les changements de circonstances et d'autres situations pertinentes ayant eu lieu entre la date à laquelle l'estimation a été établie et la date de l'événement peuvent avoir une incidence sur la pertinence de ces éléments probants au regard du référentiel d'information financière applicable. (Réf. : par. A91 à A93)

Test du processus qu'a suivi la direction pour établir l'estimation comptable

22. Lorsque l'auditeur teste le processus qu'a suivi la direction pour établir l'estimation comptable, il doit inclure – dans ses procédures d'audit complémentaires – des procédures conçues et mises en œuvre conformément aux paragraphes 23 à 26, de manière à obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur les risques d'anomalies significatives liés : (Réf. : par. A94)

    a) au choix et à l'application des méthodes, des hypothèses importantes et des données que la direction a utilisées pour établir l'estimation comptable;

    b) à la manière dont la direction a choisi l'estimation ponctuelle et a préparé les informations y afférentes sur l'incertitude d'estimation.

Méthodes

23. Pour l'application des exigences du paragraphe 22 relativement aux méthodes, les procédures d'audit complémentaires mises en œuvre par l'auditeur doivent permettre de déterminer :

    a) si la méthode choisie est appropriée au regard du référentiel d'information financière applicable et, le cas échéant, si les modifications apportées par rapport à la méthode utilisée lors des périodes précédentes sont appropriées; (Réf. : par. A95 et A97)

    b) si les jugements portés aux fins du choix de la méthode présentent des indices d'un parti pris possible de la direction; (Réf. : par. A96)

    c) si les calculs ont été appliqués conformément à la méthode et s'ils sont mathématiquement exacts;

    d) lorsque l'application de la méthode par la direction implique une modélisation complexe, s'il y a cohérence dans les jugements portés et, s'il y a lieu : (Réf. : par. A98 à A100)

---

[16] Norme ISA 330, paragraphe 9.

[17] Norme ISA 330, paragraphes 15 et 21.

i) si la conception du modèle répond à l'objectif d'évaluation du référentiel d'information financière applicable et est appropriée aux circonstances, et, le cas échéant, si les modifications apportées par rapport au modèle de la période précédente sont appropriées aux circonstances,

ii) si les ajustements apportés aux données de sortie du modèle respectent l'objectif d'évaluation du référentiel d'information financière applicable et sont appropriés aux circonstances;

e) si l'intégrité des hypothèses importantes et des données a été maintenue dans le cadre de l'application de la méthode. (Réf. : par. A101)

Hypothèses importantes

24. Pour l'application des exigences du paragraphe 22 relativement aux hypothèses importantes, les procédures d'audit complémentaires mises en œuvre par l'auditeur doivent permettre de déterminer :

a) si les hypothèses importantes sont appropriées au regard du référentiel d'information financière applicable et, le cas échéant, si les modifications apportées par rapport aux périodes précédentes sont appropriées; (Réf. : par. A95, A102 et A103)

b) si les jugements portés aux fins du choix des hypothèses importantes présentent des indices d'un parti pris possible de la direction; (Réf. : par. A96)

c) si les hypothèses importantes sont cohérentes entre elles et avec les hypothèses utilisées aux fins de l'établissement des autres estimations comptables, ou avec les hypothèses connexes utilisées dans les autres secteurs d'activité de l'entité, selon la connaissance que l'auditeur a acquise au cours de l'audit; (Réf. : par. A104)

d) s'il y a lieu, si la direction a l'intention de mener des actions particulières et si elle a la capacité de le faire. (Réf. : par. A105)

Données

25. Pour l'application des exigences du paragraphe 22 relativement aux données, les procédures d'audit complémentaires mises en œuvre par l'auditeur doivent permettre de déterminer :

a) si les données sont appropriées au regard du référentiel d'information financière applicable et, le cas échéant, si les modifications apportées par rapport aux périodes précédentes sont appropriées; (Réf. : par. A95 et A106)

b) si les jugements portés aux fins du choix des données présentent des indices d'un parti pris possible de la direction; (Réf. : par. A96)

c) si les données sont pertinentes et fiables dans les circonstances; (Réf. : par. A107)

d) si les données ont été adéquatement comprises et interprétées par la direction, notamment en ce qui concerne les modalités contractuelles. (Réf. : par. A108)

Choix, par la direction, d'une estimation ponctuelle et des informations y afférentes sur l'incertitude d'estimation

26. Pour l'application des exigences du paragraphe 22, les procédures d'audit complémentaires mises en œuvre par l'auditeur doivent permettre de déterminer si, au regard du référentiel d'information financière applicable, la direction a pris des moyens appropriés pour :

a) comprendre l'incertitude d'estimation; (Réf. : par. A109)

b) répondre à l'incertitude d'estimation en choisissant une estimation ponctuelle appropriée et en préparant les informations y afférentes sur l'incertitude d'estimation. (Réf. : par. A110 à A114)

27. Lorsque l'auditeur juge, d'après les éléments probants obtenus, que la direction n'a pas pris des moyens appropriés pour comprendre l'incertitude d'estimation ou pour y répondre, il doit : (Réf. : par. A115 à A117)

a) demander à la direction de mettre en œuvre des procédures supplémentaires pour comprendre l'incertitude d'estimation ou pour y répondre, que ce soit en reconsidérant l'estimation ponctuelle qu'elle a choisie ou en envisageant la fourniture d'informations supplémentaires sur l'incertitude d'estimation, et évaluer la ou les réponses de la direction conformément au paragraphe 26;

b) dans le cas où il détermine que la réponse de la direction à sa demande ne constitue pas une mesure suffisante par rapport à l'incertitude d'estimation, établir, dans la mesure où cela est faisable en pratique, une estimation ponctuelle de l'auditeur ou un intervalle de confiance de l'auditeur conformément aux paragraphes 28 et 29;

c) évaluer s'il existe une déficience du contrôle interne et, le cas échéant, la communiquer conformément à la norme ISA 265[18].

Établissement d'une estimation ponctuelle de l'auditeur ou d'un intervalle de confiance de l'auditeur

28. Lorsque, pour évaluer l'estimation ponctuelle de la direction et les informations y afférentes sur l'incertitude d'estimation, l'auditeur établit une estimation ponctuelle ou un intervalle de confiance, notamment dans les cas où l'alinéa 27 b) l'exige, les procédures d'audit complémentaires qu'il met en œuvre doivent comprendre des procédures visant à évaluer si les méthodes, les hypothèses ou les données utilisées sont appropriées au regard du référentiel d'information financière applicable. Qu'il utilise ses propres méthodes, hypothèses ou données, ou celles de la direction, l'auditeur doit concevoir et mettre en œuvre ces procédures d'audit complémentaires en tenant compte des points dont il est question aux paragraphes 23 à 25. (Réf. : par. A118 à A123)

29. Si l'auditeur établit un intervalle de confiance, il doit :

a) établir que cet intervalle de confiance ne comprend que des montants qui sont étayés par des éléments probants suffisants et appropriés, et qui, selon son appréciation, sont raisonnables au regard des objectifs d'évaluation et des autres exigences du référentiel d'information financière applicable; (Réf. : par. A124 et A125)

b) concevoir et mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires afin d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés par rapport à l'évaluation des risques d'anomalies significatives liés aux informations fournies dans les états financiers qui décrivent l'incertitude d'estimation.

Autres considérations liées aux éléments probants

30. Pour obtenir des éléments probants sur les risques d'anomalies significatives liés aux estimations comptables, quelles que soient les sources des informations devant servir d'éléments probants, l'auditeur doit se conformer aux exigences pertinentes de la norme ISA 500.

---

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

Lorsque l'auditeur utilise les travaux d'un expert choisi par la direction, les exigences des paragraphes 21 à 29 de la présente norme ISA peuvent l'aider à évaluer le caractère approprié des travaux de l'expert devant servir d'éléments probants pour l'assertion concernée, conformément à l'alinéa 8 c) de la norme ISA 500. Dans le cadre de l'évaluation des travaux de l'expert choisi par la direction, la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires sont influencés par l'évaluation, par l'auditeur, de la compétence, des capacités et de l'objectivité de l'expert, par sa compréhension de la nature des travaux effectués par l'expert, et par le niveau de ses connaissances dans le domaine d'expertise de l'expert. (Réf. : par. A126 à A132)

Informations à fournir sur les estimations comptables

31. L'auditeur doit concevoir et mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires afin d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés par rapport à l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions liés aux informations à fournir sur les estimations comptables, autres que celles concernant l'incertitude d'estimation dont il est question aux alinéas 26 b) et 29 b).

Indices d'un parti pris possible de la direction

32. L'auditeur doit évaluer si les jugements et les décisions de la direction à partir desquels ont été établies les estimations comptables contenues dans les états financiers, même s'ils apparaissent raisonnables pris individuellement, présentent des indices d'un parti pris possible de la direction. Lorsqu'il détecte des indices d'un parti pris possible de la direction, l'auditeur doit en évaluer les incidences sur l'audit. Dans les cas où la direction cherche intentionnellement à induire en erreur, son parti pris est de nature frauduleuse. (Réf. : par. A133 à A136)

Évaluation globale fondée sur les procédures d'audit mises en œuvre

33. Lorsqu'il applique la norme ISA 330 aux estimations comptables[19], l'auditeur doit apprécier, en se fondant sur les procédures d'audit mises en œuvre et les éléments probants obtenus, si : (Réf. : par. A137 et A138)

    a) les évaluations des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions demeurent valables, notamment quand des indices d'un parti pris possible de la direction ont été détectés;

    b) les décisions de la direction concernant la comptabilisation, l'évaluation et la présentation des estimations comptables, ainsi que la fourniture d'informations y afférentes, dans les états financiers sont conformes au référentiel d'information financière applicable;

    c) des éléments probants suffisants et appropriés ont été obtenus.

34. Aux fins de l'évaluation exigée à l'alinéa 33 c), l'auditeur doit tenir compte de tous les éléments probants obtenus qui sont pertinents, qu'ils soient corroborants ou contradictoires[20]. Si l'auditeur n'est pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés, il doit évaluer les incidences de ce fait sur l'audit ou sur son opinion sur les états financiers, conformément à la norme ISA 705 (révisée)[21].

---

[19] Norme ISA 330, paragraphes 25 et 26.

[20] Norme ISA 500, paragraphe 11.

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

Évaluation visant à déterminer si les estimations comptables sont raisonnables ou si elles comportent des anomalies

35. L'auditeur doit déterminer si les estimations comptables et les informations y afférentes sont raisonnables au regard du référentiel d'information financière applicable, ou si elles comportent des anomalies. La norme ISA 450[22] fournit des indications à l'auditeur sur la façon de distinguer les types d'anomalies (factuelles, liées au jugement ou extrapolées) pour les besoins de l'évaluation qu'il doit faire de l'incidence des anomalies non corrigées sur les états financiers. (Réf. : par. A12, A13, et A139 à A144)

36. En ce qui concerne les estimations comptables, l'auditeur doit évaluer :

    a) dans le cas d'un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle, si la direction a fourni les informations qui vont au-delà de celles qui sont expressément exigées par le référentiel, mais qui sont nécessaires pour que les états financiers pris dans leur ensemble donnent une image fidèle[23];

    b) dans le cas d'un référentiel reposant sur l'obligation de conformité, si les informations fournies sont celles qui sont nécessaires pour que les états financiers ne soient pas trompeurs[24].

Déclarations écrites

37. L'auditeur doit demander à la direction[25] et, s'il y a lieu, aux responsables de la gouvernance des déclarations écrites indiquant si les méthodes, les hypothèses importantes et les données utilisées aux fins de l'établissement des estimations comptables et des informations y afférentes sont appropriées afin de permettre une comptabilisation, une évaluation ou une fourniture d'informations conformes au référentiel d'information financière applicable. L'auditeur doit aussi se demander s'il lui faut obtenir des déclarations relatives à des estimations comptables particulières, notamment en ce qui concerne les méthodes, les hypothèses ou les données utilisées. (Réf. : par. A145)

Communication avec les responsables de la gouvernance, avec la direction ou avec d'autres parties intéressées

38. Selon les normes ISA 260 (révisée)[26] et ISA 265[27], l'auditeur doit communiquer avec les responsables de la gouvernance ou avec la direction au sujet de certaines questions, notamment les aspects qualitatifs importants des pratiques comptables de l'entité et les déficiences importantes du contrôle interne. Ce faisant, l'auditeur doit déterminer les questions à communiquer, s'il y a lieu, au sujet des estimations comptables, et se demander si les raisons qui sous-tendent l'évaluation des risques d'anomalies significatives sont liées ou non à l'incertitude d'estimation, ou aux incidences de la complexité, de la subjectivité ou d'autres facteurs de risque inhérent qui entrent en jeu dans l'établissement des estimations comptables et des informations y afférentes. Par ailleurs, dans certaines circonstances, l'auditeur est tenu en vertu de textes légaux ou réglementaires de

---

22 Norme ISA 450, paragraphe A6.

23 Voir également la norme ISA 700 (révisée), paragraphe 14.

24 Voir également la norme ISA 700 (révisée), paragraphe 19.

25 Norme ISA 580, *Déclarations écrites*.

26 Norme ISA 260 (révisée), *Communication avec les responsables de la gouvernance*, alinéa 16 a).

27 Norme ISA 265, paragraphe 9.

communiquer au sujet de certaines questions avec d'autres parties intéressées, notamment les autorités de réglementation ou de contrôle prudentiel. (Réf. : par. A146 à A148)

Documentation

39. L'auditeur doit inclure dans la documentation de l'audit[28] : (Réf. : par. A149 à A152)

a) les éléments clés de sa compréhension de l'entité et de son environnement, y compris son contrôle interne par rapport aux estimations comptables;

b) le lien entre les procédures d'audit complémentaires mises en œuvre et son évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions[29], compte tenu des raisons (qu'elles aient trait au risque inhérent ou au risque lié au contrôle) qui sous-tendent cette évaluation;

c) la ou les mesures qu'il a appliquées dans les cas où la direction n'a pas pris des moyens appropriés pour comprendre l'incertitude d'estimation ou y répondre;

d) les indices d'un parti pris possible de la direction relativement aux estimations comptables, le cas échéant, et son évaluation des incidences sur l'audit conformément au paragraphe 32;

e) les jugements importants à partir desquels il a déterminé si les estimations comptables et les informations y afférentes étaient raisonnables au regard du référentiel d'information financière applicable, ou si elles comportaient des anomalies.

* * *

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Nature des estimations comptables (Réf. : par. 2)

Exemples d'estimations comptables

A1. Voici des exemples d'estimations comptables concernant des catégories d'opérations, des soldes de comptes ou des informations à fournir :

- obsolescence des stocks;
- amortissement d'immobilisations corporelles;
- évaluation d'infrastructures;
- évaluation d'instruments financiers;
- issue d'un procès en cours;
- provision pour pertes de crédit attendues;
- évaluation de passifs d'assurance;
- obligations de garantie;
- passifs au titre des avantages de retraite du personnel;
- paiements fondés sur des actions;

[28] Norme ISA 230, *Documentation de l'audit*, paragraphes 8 à 11, A6, A7 et A10.

[29] Norme ISA 330, alinéa 28 b).

- juste valeur d'actifs ou de passifs acquis dans un regroupement d'entreprises, y compris la détermination de goodwills et d'immobilisations incorporelles;
- dépréciation d'actifs à long terme ou d'immobilisations corporelles détenues en vue d'être sorties;
- échanges non monétaires d'actifs ou de passifs entre parties indépendantes;
- produits tirés de contrats à long terme.

Méthodes

A2. Une méthode est une technique d'évaluation que la direction utilise pour établir une estimation comptable selon la base d'évaluation exigée. Par exemple, l'une des méthodes reconnues aux fins de l'établissement d'estimations comptables liées à des opérations dont le paiement est fondé sur des actions consiste à déterminer le prix théorique d'une option d'achat au moyen de la formule d'évaluation des options de Black-Scholes. Une méthode se met en œuvre au moyen d'un outil ou d'un procédé de calcul – qu'on appelle parfois un modèle –, et implique l'utilisation d'hypothèses et de données ainsi que la prise en compte d'un ensemble de liens entre elles.

Hypothèses et données

A3. Les hypothèses impliquent de porter des jugements, à partir des informations disponibles, sur des éléments comme le choix d'un taux d'intérêt ou d'un taux d'actualisation, ou sur des situations ou événements futurs. La direction peut choisir une hypothèse parmi un éventail de possibilités appropriées. Les hypothèses élaborées ou retenues par un expert choisi par la direction deviennent celles de la direction lorsque celle-ci les utilise pour établir une estimation comptable.

A4. Dans la présente norme ISA, le terme «données» s'entend d'informations qui peuvent être obtenues au moyen d'une observation directe ou auprès d'une partie extérieure à l'entité. Les informations obtenues par l'application, à des données, de techniques analytiques ou de techniques d'interprétation sont appelées «données dérivées» lorsque les techniques en question ont un fondement théorique solide et que, par conséquent, elles font appel dans une moindre mesure au jugement de la direction. Autrement, ces informations constituent des hypothèses.

A5. Voici quelques exemples de données :

- les prix convenus lors d'opérations sur le marché;
- la durée de fonctionnement d'une machine ou le nombre d'unités produites par celle-ci;
- les prix historiques ou d'autres modalités contractuelles, par exemple, le taux d'intérêt, le calendrier de paiement ou l'échéance stipulés dans un contrat de prêt;
- les informations prospectives, par exemple les prévisions de conjoncture économique ou de résultats obtenues auprès d'une source d'informations externe;
- un taux d'intérêt futur déterminé au moyen de techniques d'interpolation à partir des taux d'intérêt à terme (données dérivées).

A6. Les données peuvent provenir d'une grande variété de sources. Par exemple, elles peuvent être :

- générées en interne ou en externe;
- produites par un système qui fait partie ou non du grand livre général et des livres auxiliaires;

- observables dans des contrats;
- observables dans des prises de position législatives ou réglementaires.

Adaptabilité (Réf. : par. 3)

A7. Les paragraphes A20 à A22, A63, A67 et A84, notamment, donnent des indications sur la façon d'adapter les exigences de la présente norme ISA.

Concepts fondamentaux de la présente norme ISA

Facteurs de risque inhérent (Réf. : par. 4)

A8. Les facteurs de risque inhérent sont des caractéristiques de situations ou d'événements qui peuvent avoir une incidence sur la possibilité qu'une assertion comporte une anomalie, avant prise en considération des contrôles. L'Annexe 1 explique de façon plus détaillée la nature de ces facteurs de risque inhérent, ainsi que leurs interrelations, au regard de l'établissement d'estimations comptables et de leur présentation dans les états financiers.

A9. Outre l'incertitude d'estimation, la complexité et la subjectivité, l'auditeur peut tenir compte d'autres facteurs de risque inhérent lors de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives, notamment la mesure dans laquelle les estimations comptables sont touchées par :

- des changements de nature ou de circonstances qui concernent des éléments pertinents des états financiers ou des exigences du référentiel d'information financière applicable et qui sont susceptibles de nécessiter une modification de la méthode, des hypothèses ou des données utilisées aux fins de l'établissement des estimations comptables;
- la vulnérabilité aux anomalies résultant de partis pris de la direction ou de fraudes lors de l'établissement des estimations comptables.

Risque lié au contrôle (Réf. : par. 6)

A10. Lors de l'évaluation du risque lié au contrôle au niveau des assertions, il est important que l'auditeur tienne compte de l'efficacité de la conception des contrôles sur lesquels il a l'intention de s'appuyer et de la mesure dans laquelle les contrôles répondent à l'évaluation des risques inhérents au niveau des assertions. L'évaluation de l'efficacité de la conception et la vérification de la mise en place des contrôles permettent à l'auditeur de fonder son attente quant à l'efficacité du fonctionnement de ces contrôles – attente qui lui servira à déterminer s'il y a lieu de tester les contrôles.

Esprit critique (Réf. : par. 8)

A11. Les paragraphes A60, A95, A96, A137 et A139, notamment, décrivent comment l'auditeur peut faire preuve d'esprit critique. Le paragraphe A152 donne des indications à l'auditeur sur la façon de documenter l'exercice de l'esprit critique, et comporte des exemples de paragraphes précis de la présente norme ISA pour lesquels la documentation peut attester qu'il a fait preuve d'esprit critique.

Notion de «caractère raisonnable» (Réf. : par. 9 et 35)

A12. Pour déterminer si les estimations comptables et les informations y afférentes sont raisonnables au regard du référentiel d'information financière applicable, l'auditeur peut aussi tenir compte d'autres facteurs pertinents. Il peut notamment se demander si :

- les données et les hypothèses utilisées aux fins de l'établissement de l'estimation comptable sont cohérentes entre elles et avec les données et les hypothèses utilisées aux fins de l'établissement des autres estimations comptables ou dans les autres secteurs d'activité de l'entité;
- l'estimation comptable tient compte des informations appropriées conformément aux exigences du référentiel d'information financière applicable.

A13. L'expression «appliquées adéquatement» employée au paragraphe 9 de la présente norme ISA s'entend d'une façon qui, en plus de respecter les exigences du référentiel d'information financière applicable, reflète des jugements qui sont conformes à l'objectif de la base d'évaluation de ce référentiel.

Définitions

Estimation comptable (Réf. : alinéa 12 a))

A14. Les estimations comptables sont des montants en numéraire qui peuvent se rapporter à des catégories d'opérations ou à des soldes de comptes comptabilisés ou faisant l'objet d'informations dans les états financiers. Il peut aussi s'agir de montants en numéraire mentionnés dans les informations fournies ou utilisés pour porter des jugements en matière de comptabilisation ou de fourniture d'informations relativement à une catégorie d'opérations ou à un solde de compte.

Estimation ponctuelle de l'auditeur ou intervalle de confiance de l'auditeur (Réf. : alinéa 12 b))

A15. L'auditeur peut établir une estimation ponctuelle ou un intervalle de confiance pour évaluer une estimation comptable directement (par exemple, une correction de valeur pour dépréciation ou la juste valeur de différents types d'instruments financiers) ou indirectement (par exemple, un montant devant servir d'hypothèse importante aux fins de l'établissement d'une estimation comptable). De même, il peut suivre une approche semblable et établir un montant (quantité, nombre, etc.) ou une fourchette de montants afin d'évaluer une donnée qui n'est pas exprimée en numéraire ou une hypothèse (par exemple, la durée d'utilité estimée d'un actif).

Incertitude d'estimation (Réf. : alinéa 12 c))

A16. Les estimations comptables ne comportent pas toutes un degré élevé d'incertitude d'estimation. Par exemple, il peut exister, pour certains éléments des états financiers, un marché libre et actif constituant une source d'informations aisément accessible et fiable sur les prix réels auxquels les échanges ont lieu. Toutefois, il peut y avoir une incertitude d'estimation même lorsque la méthode et les données d'évaluation sont bien définies. Par exemple, il peut être nécessaire d'ajuster le cours officiel servant à évaluer un placement constitué de valeurs mobilières cotées sur un marché libre et actif lorsque ce placement est important ou lorsque sa négociabilité est limitée. En outre, la conjoncture économique du moment, par exemple une situation d'illiquidité sur un marché précis, peut avoir une incidence sur l'incertitude d'estimation.

Parti pris de la direction (Réf. : alinéa 12 d))

A17. Il est fréquent que les référentiels d'information financière préconisent la neutralité, c'est-à-dire l'absence de parti pris. L'incertitude d'estimation implique une part de subjectivité dans l'établissement d'une estimation comptable. En raison de cette subjectivité, la direction doit exercer son jugement et elle peut donc être influencée par un parti pris involontaire ou volontaire (par

exemple, lorsqu'elle est motivée par l'objectif d'atteindre un résultat net ou un ratio de fonds propres attendu). Plus le degré de subjectivité dans l'établissement de l'estimation comptable est élevé, plus la possibilité que cette estimation soit teintée d'un parti pris de la direction augmente.

Dénouement d'une estimation comptable (Réf. : alinéa 12 f))

A18. En raison de leur nature, certaines estimations comptables n'ont pas un dénouement qui est pertinent au regard des travaux effectués par l'auditeur conformément à la présente norme ISA. Par exemple, une estimation comptable peut être fondée sur les perceptions des intervenants du marché à un moment précis. Or, ces perceptions peuvent évoluer avec le temps, ce qui fait que le montant réel du prix de vente d'un actif ou du prix de transfert d'un passif peut différer de l'estimation comptable correspondante établie à la date de clôture.

Procédures d'évaluation des risques et activités connexes

Acquisition d'une compréhension de l'entité et de son environnement (Réf. : par. 13)

A19. Selon les paragraphes 11 à 24 de la norme ISA 315 (révisée), l'auditeur doit acquérir une compréhension de certains points concernant l'entité et son environnement, y compris son contrôle interne. Les exigences du paragraphe 13 de la présente norme ISA visent plus précisément les estimations comptables et s'ajoutent aux exigences générales de la norme ISA 315 (révisée).

Adaptabilité

A20. La nature, le calendrier et l'étendue des procédures que l'auditeur met en œuvre pour acquérir une compréhension de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne, par rapport aux estimations comptables, peuvent dépendre à des degrés divers de la mesure dans laquelle chacun des points s'applique dans les circonstances. Par exemple, il peut y avoir, pour une entité donnée, peu d'opérations ou d'autres événements ou situations rendant nécessaire l'établissement d'estimations comptables, et il se peut que les obligations d'information financière applicables soient simples à remplir et qu'il n'existe pas de facteurs réglementaires pertinents. En outre, il se peut que l'établissement des estimations comptables ne nécessite pas de porter des jugements importants et que ce processus soit simple. Dans ces circonstances, il est possible que les estimations comptables ne soient touchées que dans une moindre mesure par l'incertitude d'estimation, la complexité, la subjectivité ou d'autres facteurs de risque inhérent, et que les contrôles pertinents pour l'audit soient peu nombreux. Le cas échéant, les procédures d'évaluation des risques mises en œuvre par l'auditeur seront probablement moins poussées et pourront consister principalement en des demandes d'informations à des membres de la direction qui sont investis de responsabilités appropriées à l'égard des états financiers et en des tests de cheminement du processus qu'a suivi la direction pour établir les estimations comptables.

A21. À l'inverse, il se peut que l'établissement des estimations comptables nécessite que la direction porte des jugements importants, et que ce processus ne soit pas simple et implique l'utilisation de modèles complexes. De plus, l'entité peut avoir mis en place un système d'information sophistiqué et des contrôles poussés à l'égard des estimations comptables. Dans ces circonstances, il est possible que les estimations comptables soient touchées dans une plus large mesure par l'incertitude d'estimation, la subjectivité, la complexité ou d'autres facteurs de risque inhérent. Le cas échéant, la nature ou le calendrier des procédures d'évaluation des risques mises en œuvre par l'auditeur ne seront probablement pas les mêmes, et ces procédures seront probablement plus poussées, que dans les circonstances mentionnées au paragraphe A20.

A22. Les considérations suivantes peuvent être pertinentes pour les entités qui ne mènent que des activités simples, ce qui est le cas de beaucoup de petites entités :

- Il se peut que les processus pertinents en ce qui a trait aux estimations comptables ne soient pas compliqués parce que les activités de l'entité sont simples ou que les estimations nécessaires comportent un faible degré d'incertitude d'estimation.
- Il est possible que les estimations comptables soient générées hors du grand livre général et des livres auxiliaires, que leur établissement fasse l'objet de contrôles restreints et qu'il soit influencé de façon notable par le propriétaire-dirigeant. L'auditeur pourrait devoir tenir compte du rôle du propriétaire-dirigeant dans l'établissement des estimations comptables lors de l'identification des risques d'anomalies significatives et de la prise en considération du risque de parti pris de la direction.

L'entité et son environnement

Les opérations de l'entité et les autres événements et situations (Réf. : alinéa 13 a))

A23. Voici des exemples de changements de circonstances susceptibles de nécessiter l'établissement ou la révision d'estimations comptables :

- l'entité s'est engagée dans de nouveaux types d'opérations;
- les modalités des opérations ont changé;
- de nouveaux événements ou de nouvelles situations se sont produits.

Les exigences du référentiel d'information financière applicable (Réf. : alinéa 13 b))

A24. La compréhension des exigences du référentiel d'information financière applicable fournit à l'auditeur une base sur laquelle s'appuyer pour s'entretenir avec la direction et, s'il y a lieu, les responsables de la gouvernance, de la manière dont la direction a appliqué les exigences relatives aux estimations comptables et de la question de savoir s'il considère que ces exigences ont été appliquées adéquatement. Cette compréhension peut également aider l'auditeur à communiquer avec les responsables de la gouvernance lorsqu'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 aux circonstances de l'entité[30].

A25. Pour acquérir cette compréhension, l'auditeur peut chercher à comprendre si :

- le référentiel d'information financière applicable :
  - prescrit des critères de comptabilisation ou des méthodes d'évaluation pour les estimations comptables,
  - précise les critères selon lesquels l'évaluation à la juste valeur est permise ou exigée, par exemple en fonction des intentions de la direction de mener à bien certaines actions envisagées par rapport à un actif ou à un passif,
  - précise les informations qu'il est obligatoire ou suggéré de fournir, notamment en ce qui concerne les jugements, les hypothèses ou d'autres sources d'incertitude d'estimation liée aux estimations comptables;

[30] Norme ISA 260 (révisée), alinéa 16 a).

- des changements dans le référentiel d'information financière applicable exigent la modification des méthodes comptables de l'entité qui concernent les estimations comptables.

Les facteurs réglementaires (Réf. : alinéa 13 c))

A26. La compréhension des facteurs réglementaires, le cas échéant, qui sont pertinents en ce qui a trait aux estimations comptables peut aider l'auditeur à identifier les cadres réglementaires applicables (par exemple, les cadres réglementaires établis par les autorités de contrôle prudentiel dans les secteurs des banques ou de l'assurance) et à déterminer si ceux-ci :

- traitent des critères de comptabilisation ou des méthodes d'évaluation à employer pour les estimations comptables, ou comportent des indications à ce sujet;
- précisent les informations à fournir outre celles exigées par le référentiel d'information financière applicable, ou comportent des indications à ce sujet;
- indiquent les questions à l'égard desquelles la direction est susceptible de faire preuve de parti pris en vue de respecter les exigences réglementaires;
- imposent des exigences réglementaires qui ne concordent pas avec les exigences du référentiel d'information financière applicable, ce qui peut révéler des risques potentiels d'anomalies significatives. Par exemple, certaines autorités de réglementation peuvent préconiser, relativement aux provisions pour pertes de crédit attendues, des seuils minimaux qui sont plus élevés que ceux exigés par le référentiel d'information financière applicable.

La nature des estimations comptables et des informations y afférentes que l'auditeur s'attend à trouver dans les états financiers (Réf. : alinéa 13 d))

A27. La compréhension de la nature des estimations comptables et des informations y afférentes que l'auditeur s'attend à trouver dans les états financiers de l'entité aide celui-ci à comprendre la base d'évaluation de ces estimations comptables ainsi que la nature et l'étendue des informations pouvant s'avérer pertinentes. Cette compréhension fournit à l'auditeur une base sur laquelle s'appuyer pour s'entretenir avec la direction de la manière dont celle-ci établit les estimations comptables.

Les aspects du contrôle interne de l'entité pertinents pour l'audit

La nature et l'étendue de la surveillance et de la gouvernance (Réf. : alinéa 13 e))

A28. La compréhension qu'acquiert l'auditeur de la nature et de l'étendue de la surveillance et de la gouvernance mises en place par l'entité à l'égard du processus d'information financière de la direction en ce qui a trait aux estimations comptables peut s'avérer importante aux fins de l'application de la norme ISA 315 (révisée)[31], qui exige de l'auditeur qu'il évalue :

- si la direction, sous la surveillance des responsables de la gouvernance, a développé et entretient une culture d'honnêteté et de comportement éthique;
- si les points forts des éléments de l'environnement de contrôle constituent collectivement une base appropriée sur laquelle peuvent s'appuyer les autres composantes du contrôle interne, et si l'efficacité de ces autres composantes est réduite par des déficiences dans l'environnement de contrôle.

[31] Norme ISA 315 (révisée), paragraphe 14.

A29. L'auditeur peut acquérir une compréhension lui permettant de déterminer si les responsables de la gouvernance :

- possèdent les compétences ou les connaissances nécessaires pour comprendre les caractéristiques d'une méthode ou d'un modèle en particulier servant à l'établissement d'estimations comptables, ou les risques liés aux estimations comptables, par exemple ceux qui concernent la méthode ou les technologies de l'information utilisées aux fins de leur établissement;
- possèdent les compétences ou les connaissances nécessaires pour déterminer si la direction a établi les estimations comptables conformément au référentiel d'information financière applicable;
- sont indépendants de la direction, disposent des informations nécessaires pour évaluer en temps opportun la manière dont la direction a établi les estimations comptables, et ont l'autorité nécessaire pour remettre en cause les actions de la direction lorsque celles-ci semblent inadéquates ou inappropriées;
- supervisent le processus suivi par la direction aux fins de l'établissement des estimations comptables, et en particulier le recours à des modèles;
- supervisent les activités de suivi menées par la direction, qui peuvent comprendre des procédures de supervision et de revue visant à détecter et à corriger toute déficience dans la conception ou l'efficacité du fonctionnement des contrôles à l'égard des estimations comptables.

A30. La compréhension de la surveillance exercée par les responsables de la gouvernance peut être importante en présence d'estimations comptables :

- qui font largement appel au jugement de la direction en raison de leur subjectivité;
- qui comportent un degré élevé d'incertitude d'estimation;
- dont l'établissement est complexe, par exemple parce qu'il repose largement sur le recours à l'informatique, qu'il nécessite un volume important de données, ou qu'il implique l'utilisation de plusieurs sources de données ou de plusieurs hypothèses ayant des interrelations complexes;
- qui sont fondées sur une méthode, des hypothèses ou des données qui ont changé ou auraient dû changer par rapport aux périodes précédentes;
- qui impliquent des hypothèses importantes.

L'application de compétences ou de connaissances spécialisées par la direction, y compris le recours aux services d'un expert de son choix (Réf. : alinéa 13 f))

A31. L'auditeur peut se demander si les circonstances suivantes font augmenter la probabilité que la direction doive retenir les services d'un expert[32] :

- le caractère spécialisé de l'élément devant faire l'objet d'une estimation, comme ce peut être le cas lorsque l'estimation comptable nécessite l'évaluation de réserves de minerais ou d'hydrocarbures, dans l'industrie extractive, ou la détermination du résultat probable de l'application de modalités contractuelles complexes;

[32] Norme ISA 500, paragraphe 8.

- le caractère complexe des modèles nécessaires à l'application des exigences pertinentes du référentiel d'information financière applicable, comme dans le cas de certains types d'évaluation, notamment les justes valeurs classées au niveau 3[33];
- le caractère inhabituel ou peu fréquent de la situation, de l'opération ou de l'événement nécessitant une estimation comptable.

Le processus d'évaluation des risques par l'entité (Réf. : alinéa 13 g))

A32. La compréhension de la manière dont le processus d'évaluation des risques par l'entité permet d'identifier les risques liés aux estimations comptables et d'y répondre peut aider l'auditeur à prendre en considération les changements liés :

- aux exigences du référentiel d'information financière applicable qui concernent les estimations comptables;
- à la disponibilité ou à la nature des sources de données qui sont pertinentes aux fins de l'établissement des estimations comptables ou qui peuvent influer sur la fiabilité des données utilisées;
- au système d'information ou à l'environnement informatique de l'entité;
- au personnel clé.

A33. Pour acquérir une compréhension de la manière dont la direction a identifié et répond à la vulnérabilité aux anomalies résultant de ses propres partis pris ou de fraudes dans le cadre de l'établissement des estimations comptables, l'auditeur peut, par exemple, se demander si et, le cas échéant, comment la direction :

- accorde une attention particulière au choix et à l'application des méthodes, des hypothèses et des données qu'elle utilise pour établir les estimations comptables;
- fait un suivi des indicateurs clés de performance qui peuvent indiquer une performance inattendue ou incohérente par rapport à la performance historique ou prévue ou à d'autres facteurs connus;
- identifie les motifs financiers ou autres qui pourraient entraîner des partis pris;
- fait un suivi pour déterminer s'il est nécessaire d'apporter des changements aux méthodes, aux hypothèses importantes ou aux données utilisées aux fins de l'établissement des estimations comptables;
- met en place des processus appropriés de surveillance et d'examen des modèles utilisés aux fins de l'établissement des estimations comptables;
- exige que soit consigné le raisonnement qui sous-tend les jugements importants portés aux fins de l'établissement des estimations comptables, ou que ces jugements fassent l'objet d'un examen indépendant.

Système d'information de l'entité en ce qui a trait aux estimations comptables (Réf. : sous-alinéa 13 h)i))

A34. Les catégories d'opérations, les événements et les situations auxquels s'applique l'alinéa 13 h) sont les mêmes que ceux, liés aux estimations comptables et aux informations y afférentes, qui sont visés

[33] Voir, par exemple, la Norme internationale d'information financière (IFRS) 13 *Évaluation de la juste valeur*.

par les alinéas 18 a) et d) de la norme ISA 315 (révisée). Pour acquérir une compréhension du système d'information de l'entité en ce qui a trait aux estimations comptables, l'auditeur peut prendre en considération :

- le fait que les estimations comptables découlent de l'enregistrement d'opérations courantes et récurrentes ou, au contraire, d'opérations non récurrentes ou inhabituelles;
- la manière dont le système d'information permet d'assurer l'exhaustivité des estimations comptables et des informations y afférentes, en particulier dans le cas des estimations comptables liées aux passifs.

A35. Au cours de l'audit, il peut arriver que l'auditeur découvre des catégories d'opérations, des événements ou des situations qui nécessitent des estimations comptables et la fourniture d'informations y afférentes, mais qui n'ont pas été identifiés par la direction. La norme ISA 315 (révisée) traite des circonstances où l'auditeur identifie des risques d'anomalies significatives que la direction n'a pas identifiés, et notamment de la détermination de l'existence ou non d'une déficience importante du contrôle interne en ce qui concerne le processus d'évaluation des risques par l'entité[34].

Identification par la direction des méthodes, des hypothèses et des sources de données pertinentes (Réf. : division 13 h)ii)a.)

A36. Si la direction a changé de méthode pour établir une estimation comptable, l'auditeur peut se demander, par exemple, si la nouvelle méthode est plus appropriée, si elle constitue en soi une réponse à l'évolution de l'environnement de l'entité ou des circonstances ayant une incidence sur celle-ci, ou encore à des modifications touchant les exigences du référentiel d'information financière applicable ou l'environnement réglementaire, ou si la direction a une autre raison valable d'avoir fait ce changement.

A37. Si la direction n'a pas changé de méthode pour établir une estimation comptable, l'auditeur peut notamment se demander s'il est approprié d'utiliser les mêmes méthodes, hypothèses et données que dans le passé compte tenu des circonstances ou de l'environnement actuels.

Méthodes (Réf. : subdivision 13 h)ii)a.i.)

A38. Il se peut que le référentiel d'information financière applicable prescrive la méthode à utiliser aux fins de l'établissement d'une estimation comptable. Dans nombre de cas, cependant, le référentiel d'information financière applicable ne prescrit pas de méthode particulière, ou bien il prescrit ou permet plusieurs méthodes pour l'application de la base d'évaluation exigée.

Modèles

A39. La direction peut concevoir et mettre en place des contrôles portant précisément sur les modèles utilisés aux fins de l'établissement d'estimations comptables, qu'il s'agisse de modèles élaborés par la direction ou de modèles externes. Lorsque le modèle lui-même comporte un degré élevé de complexité ou de subjectivité, comme ce peut être le cas par exemple d'un modèle d'évaluation des pertes de crédit attendues ou d'un modèle servant à déterminer la juste valeur à partir de données d'entrée de niveau 3, il peut y avoir une plus grande probabilité que les contrôles qui répondent à cette complexité ou subjectivité soient jugés pertinents pour l'audit. De même, la complexité du modèle fait augmenter la probabilité que les contrôles visant à assurer l'intégrité des données soient

[34] Norme ISA 315 (révisée), paragraphe 17.

pertinents pour l'audit. Pour acquérir une compréhension du modèle et des activités de contrôle pertinentes pour l'audit, l'auditeur peut, par exemple, se demander :

- comment la direction détermine la pertinence et l'exactitude du modèle;
- si le modèle fait l'objet d'une validation, ou d'un contrôle a posteriori, et s'il est validé avant utilisation puis à intervalles réguliers pour qu'on puisse déterminer s'il est toujours adapté à son objectif. Le processus de validation de l'entité peut notamment comprendre une évaluation :
  - de la robustesse théorique du modèle,
  - de la rigueur mathématique du modèle,
  - de l'exactitude et de l'exhaustivité des données, ainsi que du caractère approprié des données et des hypothèses utilisées dans le modèle;
- comment les modifications ou les ajustements appropriés sont apportés au modèle en temps opportun pour refléter l'évolution des conditions de marché ou d'autres facteurs, et s'il existe des politiques appropriées pour le contrôle des modifications apportées au modèle;
- si des ajustements (par exemple, ceux qui découlent de l'application, dans certains secteurs d'activité, de l'approche par superposition) sont apportés aux données de sortie du modèle, et si ces ajustements sont appropriés dans les circonstances et respectent les exigences du référentiel d'information financière applicable. Lorsque les ajustements ne sont pas appropriés, ils peuvent constituer des indices d'un parti pris possible de la direction;
- si le modèle fait l'objet d'une documentation adéquate, notamment en ce qui concerne les applications visées, les limites, les paramètres clés, les données et hypothèses requises, les résultats des validations effectuées, ainsi que la nature et le fondement des ajustements apportés aux données de sortie.

Hypothèses (Réf. : subdivision 13 h)ii)a.ii.)

A40. Pour acquérir une compréhension de la manière dont la direction a choisi les hypothèses utilisées aux fins de l'établissement des estimations comptables, l'auditeur peut, par exemple, prendre en considération les points suivants :

- le fondement du choix de la direction et la documentation étayant le choix de l'hypothèse. Il est possible que le référentiel d'information financière applicable comporte des critères ou des indications concernant le choix des hypothèses;
- la manière dont la direction procède pour juger de la pertinence et de l'exhaustivité des hypothèses;
- s'il y a lieu, la manière dont la direction détermine que les hypothèses sont cohérentes entre elles et avec les hypothèses utilisées aux fins de l'établissement des autres estimations comptables ou dans les autres secteurs d'activité de l'entité, ou :
  - avec d'autres éléments que la direction maîtrise (par exemple, les hypothèses relatives aux programmes d'entretien susceptibles d'influer sur la durée d'utilité estimative d'un actif) et avec les plans d'affaires de l'entité et son environnement externe,

  - avec d'autres éléments que la direction ne maîtrise pas (par exemple, les hypothèses relatives aux taux d'intérêt, aux taux de mortalité ou à d'éventuelles demandes en justice ou mesures réglementaires);

- les exigences du référentiel d'information financière applicable en ce qui a trait aux informations à fournir sur les hypothèses.

A41. En ce qui concerne les estimations comptables en juste valeur, les hypothèses varient quant à la source des données utilisées et au fondement des jugements les étayant. Ainsi, il y a :

a) celles qui reflètent les facteurs que les intervenants du marché utiliseraient pour établir le prix d'un actif ou d'un passif et qui sont fondées sur des données de marché provenant de sources indépendantes de l'entité publiant l'information financière;

b) celles qui reflètent les jugements portés par l'entité elle-même sur les hypothèses que les intervenants du marché utiliseraient pour établir le prix d'un actif ou d'un passif et qui sont fondées sur les meilleures données disponibles dans les circonstances.

En pratique, toutefois, il se peut que la distinction entre les types d'hypothèses décrits en a) et en b) ne soit pas toujours apparente et qu'on ne puisse déterminer le type d'une hypothèse sans avoir une compréhension de la source des données utilisées et du fondement des jugements étayant cette hypothèse. Par ailleurs, il peut arriver que la direction doive faire un choix parmi un certain nombre d'hypothèses divergentes utilisées par différents intervenants du marché.

A42. Dans la présente norme ISA, «hypothèses importantes» s'entend des hypothèses qu'il suffirait de modifier dans une mesure raisonnable pour affecter de manière significative le montant de l'estimation comptable. Une analyse de sensibilité peut s'avérer utile pour démontrer dans quelle mesure le montant de l'estimation comptable varie en fonction d'une ou de plusieurs des hypothèses utilisées aux fins de l'établissement de cette estimation.

Marchés inactifs ou illiquides

A43. Lorsque les marchés sont inactifs ou illiquides, l'auditeur peut acquérir une compréhension de la manière dont la direction choisit les hypothèses en déterminant, par exemple, si celle-ci :

- a mis en place des politiques appropriées pour adapter l'application de la méthode employée à ces circonstances. Une telle adaptation peut notamment consister en l'apport d'ajustements au modèle ou en la mise au point de nouveaux modèles appropriés aux circonstances;

- peut compter sur des personnes ayant les compétences ou les connaissances nécessaires pour adapter ou mettre au point un modèle, en urgence si cela est nécessaire, et pour choisir une technique d'évaluation appropriée aux circonstances;

- dispose des ressources nécessaires afin de déterminer la fourchette de dénouements possibles compte tenu des incertitudes existantes, en effectuant une analyse de sensibilité ou autrement;

- a les moyens d'évaluer de quelle façon, le cas échéant, la détérioration des conditions de marché a influé sur les activités, l'environnement et les risques d'entreprise pertinents de l'entité, ainsi que les incidences sur les estimations comptables de l'entité dans les circonstances;

- comprend bien la façon dont les données sur les prix provenant de certaines sources d'informations externes, et la pertinence de ces données, peuvent varier dans les circonstances.

Données (Réf. : subdivision 13 h)ii)a.iii.)

A44. Pour acquérir une compréhension de la manière dont la direction choisit les données sur lesquelles sont fondées les estimations comptables, l'auditeur peut, par exemple, prendre en considération les points suivants :

- la nature et la source des données, y compris les informations provenant de sources d'informations externes;
- la manière dont la direction évalue si les données sont appropriées;
- l'exactitude et l'exhaustivité des données;
- la cohérence des données avec celles utilisées lors des périodes précédentes;
- le degré de complexité des systèmes informatiques utilisés pour l'obtention et le traitement des données, notamment quand le volume de données à traiter est important;
- la manière dont les données sont obtenues, transmises et traitées et dont leur intégrité est maintenue.

Manière dont la direction acquiert une compréhension de l'incertitude d'estimation et y répond (Réf. : divisions 13 h)ii)b. et c.)

A45. Pour déterminer si la direction comprend le degré d'incertitude d'estimation et comment elle acquiert cette compréhension, l'auditeur peut, par exemple, se demander :

- si et, le cas échéant, comment la direction a identifié d'autres méthodes, hypothèses importantes ou sources de données qui sont appropriées au regard du référentiel d'information financière applicable;
- si et, le cas échéant, comment la direction a pris en compte les différents dénouements possibles, par exemple en procédant à une analyse de sensibilité pour déterminer l'incidence de divers changements dans les hypothèses importantes ou les données utilisées aux fins de l'établissement de l'estimation comptable.

A46. Des exigences du référentiel d'information financière applicable peuvent prescrire l'approche à suivre pour choisir l'estimation ponctuelle de la direction parmi les résultats raisonnablement possibles de l'évaluation. Il peut être indiqué, dans le référentiel d'information financière, que le montant approprié est un montant qui est choisi adéquatement parmi les résultats raisonnablement possibles de l'évaluation et, dans certains cas, que le montant le plus pertinent peut être situé dans la partie médiane de la fourchette de résultats.

A47. Par exemple, en ce qui concerne les estimations en juste valeur, IFRS 13[35] précise que, si plusieurs techniques d'évaluation sont utilisées pour déterminer la juste valeur, les résultats (c'est-à-dire les indications respectives de la juste valeur) doivent être évalués en tenant compte du fait que l'intervalle de valeurs qu'indiquent ces résultats est raisonnable ou non. L'évaluation de la juste valeur correspond au point compris dans cet intervalle qui est le plus représentatif de la juste valeur dans

[35] IFRS 13 *Évaluation de la juste valeur*, paragraphe 63.

les circonstances. Dans d'autres cas, le référentiel d'information financière applicable peut prescrire l'utilisation de l'espérance mathématique des résultats raisonnablement possibles de l'évaluation, ou encore l'utilisation du résultat le plus probable ou de celui qui est plus probable qu'improbable.

A48. Il peut arriver que le référentiel d'information financière applicable prescrive la fourniture d'informations ou des objectifs d'information liés aux estimations comptables, et que certaines entités choisissent de fournir des informations supplémentaires. Ces informations ou objectifs d'information peuvent concerner, par exemple :

- la méthode d'estimation employée, y compris tout modèle applicable, et le fondement du choix de cette méthode;
- les informations provenant de modèles ou d'autres calculs ayant servi à établir les estimations comptables comptabilisées ou faisant l'objet d'informations dans les états financiers, notamment les informations relatives aux données et hypothèses sous-jacentes utilisées dans ces modèles, par exemple :
  - les hypothèses élaborées en interne,
  - les données, comme les taux d'intérêt, qui sont influencées par des facteurs qui échappent au contrôle de l'entité;
- l'effet de tout changement de méthode d'estimation par rapport à la période précédente;
- les sources d'incertitude d'estimation;
- les informations en juste valeur;
- les informations concernant des analyses de sensibilité reposant sur des modèles financiers qui démontrent que la direction a tenu compte d'autres hypothèses possibles.

A49. Dans certains cas, le référentiel d'information financière applicable peut exiger la fourniture d'informations particulières sur l'incertitude d'estimation, par exemple :

- des informations sur les hypothèses formulées quant à l'avenir et sur les autres sources majeures d'incertitude d'estimation qui font augmenter la probabilité ou l'ampleur d'un ajustement significatif des valeurs comptables des actifs et des passifs après la date de clôture. Ces informations à fournir, qu'on désigne parfois par des termes comme «sources principales d'incertitude relative aux estimations» ou «estimations comptables critiques», peuvent concerner les estimations comptables qui nécessitent de la part de la direction les jugements les plus difficiles, subjectifs ou complexes. Plus le nombre de données et d'hypothèses ayant une incidence sur l'éventuelle résolution future de l'incertitude d'estimation augmente, plus ces jugements deviennent subjectifs et complexes, et plus grande est la possibilité d'un ajustement significatif des valeurs comptables des actifs et des passifs. Voici des exemples d'informations pouvant être fournies :
  - la nature de l'hypothèse ou d'une autre source d'incertitude d'estimation,
  - la sensibilité des valeurs comptables aux méthodes et hypothèses utilisées, y compris les raisons de cette sensibilité,
  - la résolution prévue d'une incertitude et la fourchette des dénouements raisonnablement possibles pour ce qui concerne les valeurs comptables des actifs et passifs affectés,
  - une explication des modifications apportées aux anciennes hypothèses relatives à ces

actifs et passifs, si l'incertitude perdure;

- des informations sur la fourchette des dénouements possibles, ainsi que les hypothèses ayant servi à déterminer cette fourchette;
- des informations particulières portant, par exemple :
  - sur l'importance des estimations comptables en juste valeur au regard de la situation et de la performance financières de l'entité,
  - sur l'inactivité ou l'illiquidité du marché;
- des informations qualitatives, comme l'exposition aux risques et les facteurs à l'origine de cette exposition, les objectifs, politiques et procédures de gestion des risques de l'entité, les méthodes utilisées pour l'évaluation du risque, ainsi que tout changement dans l'un ou l'autre de ces aspects qualitatifs par rapport à la période précédente;
- des informations quantitatives, comme le degré d'exposition de l'entité aux risques, d'après les données fournies en interne aux dirigeants clés de l'entité, notamment en ce qui concerne le risque de crédit, le risque de liquidité et le risque de marché.

Les activités de contrôle pertinentes pour l'audit qui concernent le processus d'établissement des estimations comptables par la direction (Réf. : alinéa 13 i))

A50. C'est au processus de la direction qui est mentionné au sous-alinéa 13 h)ii) que se rapporte le jugement que pose l'auditeur lorsqu'il identifie les contrôles pertinents pour l'audit et qu'il établit, par le fait même, la nécessité d'en évaluer la conception et de déterminer s'ils ont été mis en place. Selon la complexité de l'estimation comptable, il se peut que l'auditeur n'identifie pas d'activités de contrôle pertinentes pour chacun des éléments mentionnés au sous-alinéa 13 h)ii).

A51. Pour acquérir une compréhension des activités de contrôle pertinentes pour l'audit, l'auditeur peut prendre en considération :

- la manière dont la direction détermine le caractère approprié des données utilisées aux fins de l'établissement des estimations comptables, notamment quand elle a recours à une source d'informations externe ou à des données qui ne proviennent ni du grand livre général ni des livres auxiliaires;
- l'examen et l'approbation par la direction, au niveau hiérarchique approprié, et, le cas échéant, par les responsables de la gouvernance des estimations comptables ainsi que des hypothèses et des données utilisées aux fins de leur établissement;
- la séparation des tâches permettant d'assurer que les personnes qui ont la responsabilité d'établir les estimations comptables ne sont pas les mêmes que celles qui engagent l'entité en concluant les opérations sous-jacentes. L'auditeur se demande notamment si la nature de l'entité et de ses produits ou services a été prise en compte de façon appropriée dans la répartition des responsabilités. Par exemple, dans le cas d'une grande institution financière, une bonne façon de séparer les tâches pourrait consister à établir une fonction indépendante qui serait chargée d'établir et de valider l'estimation de la juste valeur des produits financiers de l'entité et qui serait dotée d'un personnel dont la rémunération n'est pas liée à ces produits;
- l'efficacité de la conception des activités de contrôle. Il est généralement plus difficile pour la direction de concevoir des contrôles qui répondent à la subjectivité et à l'incertitude d'estimation, de façon à prévenir, ou à détecter et corriger, efficacement les anomalies

significatives, que de concevoir des contrôles qui répondent à la complexité. Il se peut que les contrôles qui répondent à la subjectivité et à l'incertitude d'estimation doivent comporter davantage d'éléments manuels, lesquels sont moins fiables que les contrôles automatisés étant donné qu'il est plus facile pour la direction d'y passer outre, d'en faire abstraction ou de les contourner. L'efficacité de la conception des contrôles qui répondent à la complexité peut varier en fonction des raisons et de la nature de cette complexité. Par exemple, il peut être plus facile de concevoir des contrôles efficaces lorsque ceux-ci se rapportent à une méthode qui est couramment utilisée ou à l'intégrité des données.

A52. Lorsque la direction a recours à l'informatique dans une large mesure pour établir une estimation comptable, il est probable que les contrôles pertinents pour l'audit comprennent les contrôles généraux informatiques et des contrôles des applications. Ces contrôles peuvent répondre aux risques liés :

- au fait que le système informatique ait ou non la capacité de traiter d'importants volumes de données et au caractère approprié de sa configuration pour cet usage;
- aux calculs complexes que nécessite l'application d'une méthode. Lorsque plusieurs systèmes sont nécessaires pour le traitement d'opérations complexes, des rapprochements réguliers sont effectués entre ces systèmes, en particulier quand les systèmes n'ont pas d'interface automatisée ou qu'ils sont susceptibles de faire l'objet d'interventions manuelles;
- au fait que la conception et le calibrage des modèles font ou non l'objet d'évaluations périodiques;
- à l'exhaustivité et à l'exactitude de l'extraction des données relatives aux estimations comptables des comptes de l'entité ou de sources d'informations externes;
- aux données, ce qui comprend l'exhaustivité et l'exactitude du flux des données transitant par le système d'information de l'entité, le caractère approprié de toute modification des données utilisées aux fins de l'établissement des estimations comptables, ainsi que le maintien de l'intégrité et de la sécurité des données;
- au traitement ou à l'enregistrement des données, lorsque la direction a recours à des sources d'informations externes;
- au fait que la direction s'est dotée ou non de contrôles sur l'accès aux différents modèles, leur modification et leur maintenance, afin de conserver une piste d'audit fiable pour les versions approuvées des modèles et d'empêcher qu'on puisse accéder à ces modèles ou les modifier sans autorisation;
- à la présence ou à l'absence de contrôles appropriés à l'égard du transfert d'informations relatives aux estimations comptables dans le grand livre général, notamment sur les écritures de journal.

A53. Dans certains secteurs, comme ceux des banques et de l'assurance, il se peut que le terme «gouvernance» soit employé pour décrire des activités faisant partie de l'environnement de contrôle, du suivi des contrôles ou d'autres composantes du contrôle interne, qui sont décrites dans la norme ISA 315 (révisée)[36].

[36] Norme ISA 315 (révisée), paragraphe A77.

A54. Lorsque l'entité dispose d'une fonction d'audit interne, les travaux de celle-ci peuvent être particulièrement utiles à l'auditeur. En effet, ces travaux peuvent l'aider à acquérir une compréhension :

- de la nature et de l'étendue de l'utilisation des estimations comptables par la direction;
- de la conception et de la mise en place des activités de contrôle visant à répondre aux risques liés aux données, aux hypothèses et aux modèles servant à établir les estimations comptables;
- des aspects du système d'information de l'entité qui génère les données sur lesquelles sont fondées les estimations comptables;
- de la manière dont les nouveaux risques liés aux estimations comptables sont identifiés, évalués et gérés.

Examen du dénouement ou de la révision d'estimations comptables antérieures (Réf. : par. 14)

A55. L'examen du dénouement ou de la révision d'estimations comptables antérieures (examen rétrospectif) facilite l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives lorsque ces estimations ont un dénouement impliquant le transfert ou la réalisation d'un actif ou d'un passif au cours de la période considérée, ou sont révisées pour les besoins de la période considérée. En effectuant un examen rétrospectif, l'auditeur peut obtenir :

- des informations sur l'efficacité du processus d'estimation auparavant suivi par la direction, ce qui peut lui fournir des éléments probants sur la probabilité que le processus de la période considérée soit efficace;
- des éléments probants concernant des questions, comme les motifs des changements sur lesquels il peut être obligatoire de fournir des informations dans les états financiers;
- des informations concernant la complexité ou l'incertitude d'estimation associées aux estimations comptables;
- des informations concernant la vulnérabilité des estimations comptables à un parti pris possible de la direction, ou donnant des indices d'un tel parti pris. L'exercice de l'esprit critique aide l'auditeur à identifier les circonstances ou situations en cause et à déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires à mettre en œuvre.

A56. Un examen rétrospectif peut fournir des éléments probants étayant l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives relatifs à la période considérée. Il peut porter sur des estimations comptables établies pour les besoins des états financiers de la période précédente, ou encore viser plusieurs périodes ou une période plus courte qu'un exercice (comme un semestre ou un trimestre). Dans certains cas, il convient de faire porter l'examen rétrospectif sur plusieurs périodes lorsque le dénouement d'une estimation comptable s'étale sur plus d'un exercice.

A57. La norme ISA 240[37] exige que l'auditeur procède à un examen rétrospectif des jugements et des hypothèses de la direction ayant rapport aux estimations comptables importantes. Pour des raisons d'ordre pratique, l'auditeur peut procéder à l'examen des estimations comptables antérieures, à titre de procédure d'évaluation des risques en application de la présente norme ISA, en même temps qu'il effectue l'examen exigé par la norme ISA 240.

[37] Norme ISA 240, *Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers*, sous-alinéa 32 b)ii).

A58. Selon l'évaluation antérieure qu'a faite l'auditeur des risques d'anomalies significatives, par exemple s'il détermine que le risque inhérent est plus élevé en ce qui a trait à un ou à plusieurs risques d'anomalies significatives, il peut juger nécessaire de procéder à un examen rétrospectif plus détaillé. Dans le cadre d'un tel examen, l'auditeur pourra, par exemple, porter une attention particulière – dans la mesure où cela est faisable en pratique – à l'incidence des hypothèses importantes et des données qui ont servi à établir les estimations comptables antérieures. À l'inverse, pour les estimations comptables découlant de l'enregistrement d'opérations courantes et récurrentes, par exemple, l'auditeur peut juger que les procédures d'évaluation des risques mises en œuvre aux fins de l'examen peuvent se limiter à des procédures analytiques.

A59. L'objectif d'évaluation, en ce qui concerne les estimations comptables en juste valeur et d'autres estimations comptables – qui sont fondées sur les conditions existant à la date d'évaluation –, implique des perceptions de valeur à un moment précis, perceptions qui peuvent changer considérablement et rapidement selon l'évolution de l'environnement dans lequel l'entité exerce ses activités. C'est pourquoi l'auditeur peut orienter l'examen de manière à obtenir des informations pertinentes pour l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives. Par exemple, dans certains cas, il se peut que la compréhension des changements dans les hypothèses des intervenants du marché qui ont eu une incidence sur le dénouement d'estimations comptables en juste valeur d'une période précédente ait peu de chances de fournir des éléments probants pertinents. En pareils cas, des éléments probants peuvent être obtenus par l'acquisition d'une compréhension du dénouement des hypothèses (par exemple des projections des flux de trésorerie) et de l'efficacité du processus d'estimation suivi par la direction dans le passé, éléments probants qui étayeront l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives relatifs à la période considérée.

A60. Un écart entre une estimation comptable comptabilisée dans les états financiers de la période précédente et son dénouement n'est pas nécessairement un indice d'anomalie dans les états financiers de la période précédente. Toutefois, un tel écart peut indiquer une anomalie si, par exemple, il découle du fait que la direction n'a pas tenu compte d'informations dont elle disposait au moment de la finalisation des états financiers de la période précédente ou dont on pouvait raisonnablement s'attendre à ce qu'elles soient obtenues et prises en considération par la direction au regard du référentiel d'information financière applicable[38]. Un tel écart peut remettre en cause le processus suivi par la direction pour la prise en considération des informations aux fins de l'établissement des estimations comptables. En conséquence, l'auditeur peut réévaluer le risque lié au contrôle et déterminer que des éléments probants plus convaincants doivent être obtenus quant à cette question. De nombreux référentiels d'information financière donnent des indications sur la manière de distinguer, parmi les changements dans les estimations comptables, ceux qui constituent des anomalies et ceux qui n'en constituent pas, ainsi que sur le traitement comptable à appliquer dans chaque cas.

Compétences ou connaissances spécialisées (Réf. : par. 15)

A61. Pour déterminer si l'équipe de mission a besoin de compétences ou de connaissances spécialisées, l'auditeur peut prendre en considération des facteurs tels que[39] :

---

[38] Norme ISA 560, *Événements postérieurs à la date de clôture*, paragraphe 14.

[39] Norme ISA 220, *Contrôle qualité d'un audit d'états financiers*, paragraphe 14 et norme ISA 300, *Planification d'un audit d'états financiers*, alinéa 8 e).

- la nature des estimations comptables se rapportant à un secteur d'activité particulier (par exemple, un gisement minier, des actifs agricoles, des instruments financiers complexes, des passifs d'assurance);
- le degré d'incertitude d'estimation;
- la complexité de la méthode ou du modèle utilisé;
- la complexité des exigences du référentiel d'information financière applicable en ce qui concerne les estimations comptables, et l'existence connue d'interprétations ou de pratiques divergentes sur certains points, ou d'un manque d'uniformité dans la manière d'établir les estimations comptables;
- les procédures que l'auditeur a l'intention de mettre en œuvre en réponse à son évaluation des risques d'anomalies significatives;
- la nécessité d'exercer un jugement sur des questions qui ne sont pas abordées par le référentiel d'information financière applicable;
- la mesure dans laquelle le choix des données et des hypothèses fait appel au jugement;
- la complexité des technologies de l'information utilisées aux fins de l'établissement des estimations comptables, et la mesure dans laquelle l'entité y a recours.

La nature, le calendrier et l'étendue de l'intervention des personnes possédant les compétences ou connaissances spécialisées peuvent varier tout au long de l'audit.

A62. Lorsque les questions en cause relèvent d'un domaine autre que la comptabilité ou l'audit, il peut arriver que l'auditeur ne possède pas les compétences ou les connaissances spécialisées nécessaires (par exemple, des compétences en évaluation) et qu'il ait besoin de recourir aux services d'un expert de son choix[40].

A63. Un grand nombre d'estimations comptables ne nécessitent pas l'application de compétences ou de connaissances spécialisées. Par exemple, un simple calcul concernant l'obsolescence des stocks pourrait ne pas nécessiter de compétences ou de connaissances spécialisées. Cependant, dans le cas des pertes de crédit attendues d'une institution bancaire ou d'un passif d'assurance d'une entité d'assurance, par exemple, l'auditeur jugera probablement que des compétences ou des connaissances spécialisées sont nécessaires.

Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives (Réf. : par. 4 et 16)

A64. Il importe de procéder à l'identification et à l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions liés aux estimations comptables pour toutes les estimations comptables, c'est-à-dire non seulement pour celles qui sont comptabilisées dans les états financiers, mais aussi pour celles incluses dans les notes des états financiers.

A65. Selon le paragraphe A42 de la norme ISA 200, en général, les normes ISA ne traitent pas séparément du risque inhérent et du risque lié au contrôle. Toutefois, la présente norme ISA exige une évaluation séparée du risque inhérent et du risque lié au contrôle afin d'établir une base pour la conception et la mise en œuvre de procédures d'audit complémentaires en réponse aux risques

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

d'anomalies significatives au niveau des assertions, y compris les risques importants, qui sont liés aux estimations comptables, conformément à la norme ISA 330[41].

A66. Pour identifier les risques d'anomalies significatives et évaluer le risque inhérent, l'auditeur doit tenir compte de la mesure dans laquelle l'estimation comptable est touchée par l'incertitude d'estimation, la complexité, la subjectivité ou d'autres facteurs de risque inhérent. La prise en considération des facteurs de risque inhérent peut aussi permettre à l'auditeur d'obtenir des informations qui lui serviront :

- à situer l'évaluation du risque inhérent sur l'échelle de risque inhérent;
- à cerner les raisons qui sous-tendent l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions, et à s'assurer que les procédures d'audit complémentaires qu'il met en œuvre conformément au paragraphe 18 sont adaptées à ces raisons.

Les interrelations entre les facteurs de risque inhérent sont expliquées de façon plus détaillée à l'Annexe 1.

A67. Les raisons qui sous-tendent l'évaluation par l'auditeur du risque inhérent au niveau des assertions peuvent être attribuables à un seul ou à plusieurs facteurs de risque inhérent – incertitude d'estimation, complexité, subjectivité ou autres. Par exemple :

a) les estimations comptables des pertes de crédit attendues seront probablement complexes, car ces pertes ne sont pas directement observables et doivent souvent être estimées au moyen d'un modèle complexe. Le modèle peut reposer sur un ensemble complexe de données historiques et d'hypothèses au sujet d'événements futurs liés à divers scénarios propres à l'entité qui peuvent être difficiles à prédire. Il est également probable que les estimations comptables des pertes de crédit attendues comportent un degré élevé d'incertitude d'estimation et qu'elles présentent une part importante de subjectivité, du fait qu'elles nécessitent de porter des jugements à l'égard des événements ou situations futurs. Des considérations similaires s'appliquent aux passifs d'assurance;

b) l'estimation comptable d'une provision pour obsolescence des stocks d'une entité ayant un large éventail de stocks peut, selon la nature des stocks, nécessiter des systèmes et des processus complexes, mais comporter de faibles degrés de subjectivité et d'incertitude d'estimation;

c) des estimations comptables peuvent ne pas être complexes, mais comporter un degré élevé d'incertitude d'estimation et requérir une grande part de jugement, comme c'est le cas, par exemple, d'une estimation comptable qui exige un jugement critique à l'égard d'un passif dont le montant dépend de l'issue d'un procès.

A68. La pertinence et l'importance des facteurs de risque inhérent peuvent varier d'une estimation à l'autre. Par conséquent, il est possible que les facteurs de risque inhérent, seuls ou en association avec d'autres, aient une incidence moindre sur les estimations comptables simples, et que l'auditeur identifie moins de risques ou évalue que le risque inhérent se situe dans la partie inférieure de l'échelle de risque inhérent.

A69. À l'inverse, il est possible que les facteurs de risque inhérent, seuls ou en association avec d'autres, aient une incidence accrue sur les estimations comptables complexes, et que l'auditeur évalue que le risque inhérent se situe dans la partie supérieure de l'échelle de risque inhérent. Il est alors

[41] Norme ISA 330, alinéa 7 b).

probable que la prise en considération par l'auditeur de l'incidence des facteurs de risque inhérent aura un effet direct sur le nombre et la nature des risques d'anomalies significatives identifiés, sur l'évaluation de ces risques, et ultimement sur le caractère convaincant des éléments probants à obtenir pour répondre à l'évaluation des risques. De plus, il se peut que l'exercice de l'esprit critique par l'auditeur soit particulièrement important dans le cas de ces estimations comptables.

A70. Des événements survenus après la date de clôture peuvent fournir des informations supplémentaires pertinentes pour l'évaluation par l'auditeur des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions. Par exemple, il se peut qu'on prenne connaissance du dénouement d'une estimation comptable au cours de l'audit. Cela peut amener l'auditeur à évaluer ou à réévaluer les risques d'anomalies significatives au niveau des assertions[42], et ce, indépendamment de la mesure dans laquelle l'estimation comptable était touchée par l'incertitude d'estimation, la complexité, la subjectivité ou d'autres facteurs de risque inhérent. Les événements survenus après la date de clôture peuvent aussi influer sur l'approche que l'auditeur choisit pour tester l'estimation comptable conformément au paragraphe 18. Par exemple, pour une simple prime à payer à certains employés en fonction d'un pourcentage de leur rémunération, l'auditeur peut conclure que la complexité ou la part de subjectivité que comporte l'établissement de l'estimation comptable sont relativement faibles, et donc évaluer que le risque inhérent au niveau des assertions se situe dans la partie inférieure de l'échelle de risque inhérent. Le versement des primes après la fin de la période peut fournir des éléments probants suffisants et appropriés pour l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions.

A71. L'auditeur peut procéder à l'évaluation du risque lié au contrôle de diverses façons, en fonction des techniques ou des méthodes d'audit qu'il privilégie. Le résultat de l'évaluation du risque lié au contrôle peut être exprimé à l'aide de catégories qualitatives (par exemple, risque lié au contrôle maximal, modéré ou minimal) ou en fonction des attentes de l'auditeur en ce qui concerne l'efficacité avec laquelle les contrôles répondent au risque identifié, c'est-à-dire, de son intention de s'appuyer sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles. Par exemple, si le risque lié au contrôle est établi au maximum, l'auditeur n'envisage pas de s'appuyer sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles, mais il envisage de le faire s'il établit le risque lié au contrôle à un niveau inférieur au maximum.

Incertitude d'estimation (Réf. : alinéa 16 a))

A72. Pour tenir compte du degré d'incertitude d'estimation que comportent les estimations comptables, l'auditeur peut prendre en considération :

- le fait que le référentiel d'information financière applicable exige ou non :
  - le recours, pour l'établissement des estimations comptables, à une méthode d'estimation qui comporte de façon inhérente un degré élevé d'incertitude d'estimation. Par exemple, un référentiel d'information financière peut exiger l'utilisation de données d'entrée non observables,
  - l'utilisation d'hypothèses qui comportent de façon inhérente un degré élevé d'incertitude d'estimation, telles que des hypothèses à long terme, l'utilisation d'hypothèses qui sont basées sur des données non observables et que la direction peut donc difficilement établir, ou l'utilisation de diverses hypothèses interreliées,
  - la fourniture d'informations sur l'incertitude d'estimation;

[42] Norme ISA 315 (révisée), paragraphe 31.

- le contexte commercial. Il peut arriver que le marché dans lequel l'entité exerce ses activités traverse une période de turbulences ou de stagnation (en raison, par exemple, de fluctuations importantes des taux de change ou du ralentissement des marchés) et que les estimations comptables soient donc basées sur des données difficilement observables;
- la possibilité (ou la faisabilité en pratique, dans la mesure où le référentiel d'information financière applicable le permet) pour la direction :
  - de prédire, avec précision et fiabilité, la valeur qui sera réalisée au titre d'une opération passée (par exemple, le montant qui sera payé en vertu d'une clause conditionnelle), ou les incidences d'événements ou de situations futurs (par exemple, le montant d'une perte de crédit future, ou le montant et le moment du règlement d'une demande d'indemnisation),
  - d'obtenir des informations précises et complètes concernant une situation actuelle (par exemple, des informations sur les variables d'évaluation permettant de simuler le point de vue des intervenants du marché à la date de clôture aux fins de l'établissement d'estimations en juste valeur).

A73. Le fait que le montant comptabilisé ou fourni à titre d'information dans les états financiers relativement à une estimation comptable soit faible ou élevé n'est pas en soi un bon indice de la possibilité que cette estimation comporte une anomalie, parce qu'il peut y avoir eu sous-évaluation, par exemple.

A74. Dans certaines circonstances, le degré d'incertitude d'estimation peut être si élevé qu'il est impossible d'établir une estimation comptable raisonnable. Le référentiel d'information financière applicable peut alors interdire la comptabilisation d'un élément dans les états financiers ou son évaluation à la juste valeur. Dans de tels cas, il peut y avoir des risques d'anomalies significatives liés non seulement à la question de savoir s'il faut comptabiliser l'estimation comptable ou s'il faut l'évaluer à la juste valeur, mais aussi à celle de savoir si les informations fournies sont raisonnables. Le référentiel d'information financière applicable peut exiger la fourniture d'informations sur les estimations comptables de ce type et sur l'incertitude d'estimation qui leur est associée (voir les paragraphes A112, A113, A143 et A144).

A75. Dans certains cas, l'incertitude d'estimation d'une estimation comptable peut jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. La norme ISA 570 (révisée)[43] définit des exigences et fournit des indications à ce sujet.

Complexité ou subjectivité (Réf. : alinéa 16 b))

Mesure dans laquelle la complexité a une incidence sur le choix et l'application de la méthode

A76. Pour tenir compte de la mesure dans laquelle le choix et l'application de la méthode utilisée pour l'établissement des estimations comptables sont touchés par la complexité, l'auditeur peut prendre en considération :

- les besoins de la direction en matière de compétences ou de connaissances spécialisées, qui peuvent indiquer que la méthode utilisée pour l'établissement des estimations comptables comporte une complexité inhérente et donc que ces estimations sont plus vulnérables aux anomalies significatives. Il se peut que la possibilité que les estimations comportent des

[43] Norme ISA 570 (révisée), *Continuité de l'exploitation*.

anomalies significatives soit plus grande lorsque la direction a mis au point en interne un modèle et qu'elle possède relativement peu d'expérience dans ce domaine, ou qu'elle a recours à un modèle pour appliquer une méthode qui n'est pas bien connue ni communément utilisée dans le secteur d'activité ou l'environnement particulier concerné;

- la nature de la base d'évaluation prescrite par le référentiel d'information financière applicable, qui peut nécessiter le recours à une méthode complexe faisant appel à différentes sources de données historiques et prospectives ou à plusieurs hypothèses prévisionnelles ayant de multiples interrelations. Par exemple, lorsqu'on établit une provision pour pertes de crédit attendues, il peut être nécessaire de se fonder sur des données empiriques historiques et des hypothèses prévisionnelles pour porter des jugements sur des créances qu'on prévoit recouvrer et d'autres flux de trésorerie attendus. De même, l'évaluation d'un passif d'assurance peut exiger qu'on se fonde sur des données empiriques historiques et des tendances actuelles et prévisionnelles pour porter des jugements sur les paiements prévus au titre d'un contrat d'assurance.

Mesure dans laquelle la complexité a une incidence sur le choix et l'application des données

A77. Pour tenir compte de la mesure dans laquelle le choix et l'application des données utilisées pour l'établissement des estimations comptables sont touchés par la complexité, l'auditeur peut prendre en considération :

- la complexité du processus par lequel les données sont générées, ainsi que la pertinence et la fiabilité de la source des données. La fiabilité des données peut varier d'une source à l'autre. De plus, pour des raisons de confidentialité ou d'exclusivité, les informations permettant d'évaluer la fiabilité des données fournies, comme l'origine des données sous-jacentes utilisées ou la façon dont celles-ci ont été recueillies et traitées, ne sont pas toujours communiquées, du moins pas en totalité, par les sources externes;
- la complexité inhérente au maintien de l'intégrité des données. Il peut y avoir une telle complexité lorsque les données utilisées aux fins de l'établissement des estimations comptables sont volumineuses et proviennent de multiples sources;
- la nécessité d'interpréter des modalités contractuelles complexes. Par exemple, la détermination des entrées ou sorties de trésorerie liées aux remises accordées par des fournisseurs ou à des clients peut dépendre de modalités contractuelles très complexes dont la compréhension ou l'interprétation nécessitent une expérience ou des compétences particulières.

Mesure dans laquelle la subjectivité a une incidence sur le choix et l'application de la méthode, des hypothèses ou des données

A78. Pour tenir compte de la mesure dans laquelle le choix et l'application de la méthode, des hypothèses ou des données sont touchés par la subjectivité, l'auditeur peut prendre en considération :

- la mesure dans laquelle le référentiel d'information financière applicable précise – ou le fait qu'il ne précise pas – les approches, concepts, techniques et facteurs d'évaluation sur lesquels baser la méthode d'estimation;
- l'incertitude relative aux montants ou au calendrier, notamment la durée de l'horizon prévisionnel. En raison de l'incertitude d'estimation inhérente aux montants et au calendrier, la direction est appelée à exercer son jugement pour choisir une estimation ponctuelle; il se peut

alors qu'elle fasse preuve de parti pris. Ainsi, une estimation comptable qui intègre des hypothèses prévisionnelles peut comporter un degré élevé de subjectivité et est donc vulnérable à un parti pris de la direction.

Autres facteurs de risque inhérent (Réf. : alinéa 16 b))

A79. Le degré de subjectivité associé à une estimation comptable peut influer sur la vulnérabilité de celle-ci aux anomalies résultant de partis pris de la direction ou de fraudes. Par exemple, une estimation comptable comportant un degré élevé de subjectivité sera probablement plus vulnérable aux anomalies résultant de partis pris de la direction ou de fraudes. En effet, il se pourrait que l'évaluation aboutisse à une large fourchette de résultats possibles, et que la direction choisisse, à l'intérieur de cette fourchette, une estimation ponctuelle qui est inappropriée dans les circonstances ou qui est influencée indûment par un parti pris volontaire ou involontaire de sa part, ce qui donnerait lieu à une anomalie. Dans le cas d'audits récurrents, les indices d'un parti pris possible de la direction détectés au cours des audits des périodes précédentes peuvent influer sur la planification et sur les procédures d'évaluation des risques pour la période considérée.

Risques importants (Réf. : par. 17)

A80. L'évaluation que fait l'auditeur du risque inhérent, en tenant compte de la mesure dans laquelle l'estimation comptable est touchée par l'incertitude d'estimation, la complexité, la subjectivité ou d'autres facteurs de risque inhérent, l'aide à déterminer s'il y a des risques importants parmi les risques d'anomalies significatives identifiés et évalués.

Réponses à l'évaluation des risques d'anomalies significatives

Procédures d'audit complémentaires mises en œuvre par l'auditeur (Réf. : par. 18)

A81. Pour la conception et la mise en œuvre des procédures d'audit complémentaires, l'auditeur peut suivre une seule des approches de test mentionnées au paragraphe 18, ou en combiner plusieurs. Par exemple, lorsque plusieurs hypothèses sont utilisées pour l'établissement d'une estimation comptable, l'auditeur peut décider de suivre une approche différente pour tester chaque hypothèse.

Obtention d'éléments probants pertinents, qu'ils soient corroborants ou contradictoires

A82. Les éléments probants comprennent à la fois les informations qui étayent et corroborent les assertions de la direction et les informations qui les contredisent[44]. Pour ne faire preuve d'aucun parti pris dans l'obtention des éléments probants, l'auditeur peut aller chercher ces éléments dans de multiples sources internes et externes à l'entité. Cependant, il n'est pas tenu de mener des recherches exhaustives pour identifier toutes les sources possibles d'éléments probants.

A83. La norme ISA 330 exige de l'auditeur qu'il obtienne des éléments probants d'autant plus convaincants que, selon son évaluation, le risque est considéré comme élevé[45]. Par conséquent, il se peut que la prise en considération de la nature ou de la quantité des éléments probants soit plus importante lorsque l'auditeur évalue que le risque inhérent lié à une estimation comptable se situe dans la partie supérieure de l'échelle de risque inhérent.

---

[44] Norme ISA 500, paragraphe A1.

[45] Norme ISA 330, alinéa 7 b) et paragraphe A19.

Adaptabilité

A84. La nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires mises en œuvre par l'auditeur dépendent, par exemple :

- de l'évaluation des risques d'anomalies significatives, qui a une incidence sur le caractère convaincant des éléments probants qu'il est nécessaire d'obtenir et sur l'approche que choisira l'auditeur pour l'audit d'une estimation comptable donnée. Par exemple, l'auditeur peut évaluer que les risques d'anomalies significatives liés aux assertions sur l'existence ou l'évaluation sont plutôt faibles dans le cas de simples primes à payer qui sont versées aux employés peu après la fin de la période. Dans une telle situation, il pourrait être plus pratique pour l'auditeur d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés à partir d'événements survenus jusqu'à la date de son rapport, que d'utiliser d'autres approches de test;
- des raisons qui sous-tendent l'évaluation des risques d'anomalies significatives.

Cas où l'auditeur a l'intention de s'appuyer sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles pertinents
(Réf. : par. 19)

A85. Il peut être approprié de tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles pertinents, notamment en ce qui concerne les risques importants, lorsque l'évaluation du risque inhérent se situe dans la partie supérieure de l'échelle de risque inhérent, comme ce peut être le cas lorsque l'estimation comptable est touchée par un degré élevé de complexité. Lorsque l'estimation comptable comporte un degré élevé de subjectivité, et donc qu'elle fait largement appel au jugement de la direction, les limites inhérentes à l'efficacité de la conception des contrôles peuvent mener l'auditeur à mettre davantage l'accent sur les procédures de corroboration que sur les tests de l'efficacité du fonctionnement des contrôles.

A86. Pour déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des tests de l'efficacité du fonctionnement des contrôles liés aux estimations comptables, l'auditeur peut prendre en considération des facteurs tels que :

- la nature, la fréquence et le volume des opérations;
- l'efficacité de la conception des contrôles, notamment la question de savoir si les contrôles sont conçus adéquatement ou non pour répondre à l'évaluation du risque inhérent, et la rigueur de la gouvernance;
- l'importance de contrôles particuliers au regard des processus et des objectifs de contrôle généraux que l'entité a mis en place, notamment la sophistication du système d'information au moyen duquel les opérations sont traitées;
- le suivi des contrôles et les déficiences du contrôle interne relevées;
- la nature des risques auxquels les contrôles visent à répondre, par exemple, les contrôles liés à l'exercice du jugement par rapport aux contrôles à l'égard des données justificatives;
- la compétence des personnes qui participent aux activités de contrôle;
- la fréquence de l'exécution des activités de contrôle;
- les éléments probants concernant l'exécution des activités de contrôle.

Cas où les procédures de corroboration ne peuvent fournir à elles seules des éléments probants suffisants et appropriés

A87. Dans certains secteurs d'activité, par exemple les services financiers, la direction a recours à l'informatique dans une large mesure pour gérer les activités de l'entité. La probabilité qu'il existe des risques liés à certaines estimations comptables pour lesquels des procédures de corroboration ne peuvent fournir à elles seules des éléments probants suffisants et appropriés peut alors être accrue.

A88. Il peut exister des risques, au niveau des assertions, pour lesquels les procédures de corroboration ne peuvent fournir à elles seules des éléments probants suffisants et appropriés lorsque, par exemple :

- des contrôles sont nécessaires pour atténuer les risques liés à la production, à l'enregistrement, au traitement ou à la communication d'informations ne provenant pas du grand livre général ni des livres auxiliaires;
- des informations servant à étayer une ou plusieurs assertions sont produites, enregistrées, traitées ou communiquées électroniquement. C'est souvent le cas lorsqu'il y a un grand volume d'opérations ou de données, ou qu'un modèle complexe est utilisé, et qu'il faut recourir à l'informatique dans une large mesure pour assurer l'exactitude et l'exhaustivité des informations. Il se peut qu'une institution financière ou une entité de services publics doive établir une provision complexe pour les pertes de crédit attendues. Par exemple, dans le cas d'une entité de services publics, les données utilisées pour l'établissement de la provision pour pertes de crédit attendues peuvent comprendre de nombreux soldes peu élevés découlant de nombreuses opérations. Dans ces circonstances, l'auditeur peut conclure qu'il est impossible de réunir des éléments probants suffisants et appropriés sans tester les contrôles liés au modèle qui a servi à établir la provision pour pertes de crédit attendues.

Dans de tels cas, le caractère suffisant et approprié des éléments probants peut dépendre de l'efficacité des contrôles liés à l'exactitude et à l'exhaustivité des informations.

A89. Dans le cadre de l'audit des états financiers de certaines entités (telles qu'une banque ou un assureur), l'auditeur peut également être tenu en vertu de textes légaux ou réglementaires de mettre en œuvre des procédures supplémentaires liées au contrôle interne, ou de fournir une assurance en formulant une conclusion sur le contrôle interne. Dans des circonstances semblables, il est possible que l'auditeur puisse utiliser à titre d'éléments probants les informations obtenues lors de la mise en œuvre de ces procédures, à condition d'avoir déterminé s'il est survenu depuis des changements susceptibles d'affecter la pertinence de ces informations pour l'audit.

Risques importants (Réf. : par. 20)

A90. Selon la norme ISA 330[46], lorsque les procédures d'audit complémentaires que l'auditeur met en œuvre pour répondre à un risque important se limitent à des procédures de corroboration, celles-ci doivent comporter des tests de détail. L'une ou l'autre des approches décrites au paragraphe 18 de la présente norme ISA peuvent comprendre la conception et la mise en œuvre de tels tests de détail, selon ce que décide l'auditeur en exerçant son jugement professionnel dans les circonstances. Voici des exemples de tests de détail visant à répondre à des risques importants liés aux estimations comptables :

[46] Norme ISA 330, paragraphe 21.

- l'examen, par exemple l'examen de contrats pour confirmer leurs modalités ou corroborer des hypothèses;
- le contrôle arithmétique, par exemple la vérification de l'exactitude arithmétique d'un modèle;
- la vérification de la concordance entre les hypothèses utilisées et les documents justificatifs, par exemple des informations publiées par des tiers.

Obtention d'éléments probants à partir d'événements survenus jusqu'à la date du rapport de l'auditeur (Réf. : par. 21)

A91. Dans certaines circonstances, il peut être possible d'obtenir, à partir d'événements survenus jusqu'à la date du rapport de l'auditeur, des éléments probants suffisants et appropriés qui permettent de répondre aux risques d'anomalies significatives. Par exemple, la vente, peu après la fin de la période, de la totalité du stock d'un produit abandonné peut fournir des éléments probants suffisants et appropriés concernant l'estimation de sa valeur nette de réalisation à la date de clôture. Dans d'autres cas, il peut être nécessaire de combiner cette approche de test à l'une des autres approches mentionnées au paragraphe 18.

A92. Pour certaines estimations comptables, il est improbable que des événements survenus jusqu'à la date du rapport de l'auditeur fournissent des éléments probants suffisants et appropriés. En effet, les situations ou les événements concernant certaines estimations comptables n'évoluent que sur une longue période. Par ailleurs, compte tenu de l'objectif d'évaluation des estimations comptables en juste valeur, il se peut que les informations obtenues après la date de clôture ne reflètent pas les événements ou situations existant à la date de clôture et, par conséquent, qu'elles ne soient pas pertinentes pour l'évaluation de l'estimation comptable en juste valeur.

A93. Même si l'auditeur décide de ne pas tenir compte des événements survenus entre la clôture de l'exercice et la date de son rapport pour des estimations comptables particulières, il est tenu de se conformer à la norme ISA 560. Selon la norme ISA 560, l'auditeur doit mettre en œuvre des procédures d'audit conçues pour obtenir des éléments probants suffisants et appropriés attestant qu'ont été identifiés tous les événements survenus entre la date de clôture et la date de son rapport et devant donner lieu à un ajustement des états financiers ou à la fourniture d'informations dans ceux-ci[47], et qu'ils ont fait l'objet d'un traitement approprié dans les états financiers[48]. Étant donné que l'évaluation de bon nombre d'estimations comptables, exception faite des évaluations à la juste valeur, dépend habituellement du dénouement de situations, d'opérations ou d'événements futurs, les travaux qu'effectue l'auditeur en application de la norme ISA 560 sont particulièrement pertinents.

Test du processus qu'a suivi la direction pour établir l'estimation comptable (Réf. : par. 22)

A94. Tester le processus qu'a suivi la direction pour établir l'estimation comptable peut constituer une approche appropriée lorsque, par exemple :

- l'examen d'estimations comptables comparables présentées dans les états financiers de la période précédente laisse croire à l'auditeur que le processus qu'a suivi la direction pour établir les estimations de l'exercice considéré est approprié;
- l'estimation comptable est fondée sur une vaste population d'éléments de nature similaire, dont aucun, pris individuellement, n'est important;

[47] Norme ISA 560, paragraphe 6.

[48] Norme ISA 560, paragraphe 8.

- le référentiel d'information financière applicable précise comment la direction est censée établir l'estimation comptable. Cela peut être le cas, par exemple, pour une provision pour pertes de crédit attendues;
- l'estimation comptable résulte du traitement programmé des données.

Il peut aussi être approprié de tester le processus qu'a suivi la direction pour établir l'estimation comptable lorsque les autres approches de test sont toutes impraticables, ou de combiner cette approche à l'une des autres approches de test.

Modifications apportées aux méthodes, aux hypothèses importantes ou aux données par rapport aux périodes précédentes (Réf. : alinéas 23 a), 24 a) et 25 a))

A95. Lorsque la modification, par rapport aux périodes précédentes, d'une méthode, d'une hypothèse importante ou de données n'est pas fondée sur un changement de circonstances ou sur de nouvelles informations, ou lorsque les hypothèses importantes ne sont pas cohérentes entre elles et avec les hypothèses utilisées aux fins de l'établissement d'autres estimations comptables ou dans d'autres secteurs d'activité de l'entité, il se peut que l'auditeur doive discuter plus à fond de la situation avec la direction et, ce faisant, lui demander des explications concernant le caractère approprié des hypothèses utilisées.

Indices d'un parti pris de la direction (Réf. : alinéas 23 b), 24 b) et 25 b))

A96. Lorsque l'auditeur détecte des indices d'un parti pris possible de la direction, il peut devoir discuter plus à fond de la situation avec la direction et se demander s'il a bel et bien obtenu des éléments probants suffisants et appropriés qui attestent que la méthode, les hypothèses et les données utilisées étaient appropriées et justifiées dans les circonstances. Il peut y avoir un indice de parti pris de la direction en ce qui concerne une estimation comptable donnée lorsque, par exemple, la direction a élaboré une fourchette appropriée pour différentes hypothèses, mais qu'elle a retenu dans chaque cas l'hypothèse provenant de l'extrémité de la fourchette qui donnait le résultat d'évaluation le plus favorable.

Méthodes

Choix de la méthode (Réf. : alinéa 23 a))

A97. Pour déterminer si la méthode choisie est appropriée au regard du référentiel d'information financière applicable et, le cas échéant, si les modifications apportées par rapport à la période précédente sont appropriées, il est pertinent pour l'auditeur de prendre en considération, notamment :

- le caractère approprié des explications avancées par la direction pour justifier le choix de la méthode;
- le fait que la méthode soit appropriée ou non aux circonstances compte tenu de la nature de l'estimation comptable, des exigences du référentiel d'information financière applicable, des autres concepts ou techniques d'évaluation existants, des exigences réglementaires, des activités de l'entité, ainsi que du secteur et de l'environnement dans lesquels elle évolue;
- lorsque la direction a constaté que l'application de différentes méthodes aboutissait à une fourchette d'estimations considérablement divergentes, la manière dont elle a analysé les raisons de ces divergences;

- le fait que les modifications soient fondées ou non sur un changement de circonstances ou sur de nouvelles informations. Celles qui ne le sont pas pourraient ne pas être raisonnables ou ne pas être conformes au référentiel d'information financière applicable. Des modifications arbitraires aboutissent à des états financiers qui ne sont pas cohérents d'une période à l'autre et peuvent donner lieu à des anomalies dans les états financiers ou être l'indice d'un parti pris possible de la direction (voir également les paragraphes A133 à A136).

Ces questions sont importantes lorsque le référentiel d'information financière applicable ne prescrit pas de méthode d'évaluation ou permet l'utilisation de différentes méthodes.

Modélisation complexe (Réf. : alinéa 23 d))

A98. La probabilité qu'un modèle et que la méthode à laquelle il se rapporte soient complexes augmente lorsque :

- la compréhension et l'application de la méthode, y compris la conception du modèle et le choix et l'utilisation de données et d'hypothèses appropriées, nécessitent des compétences ou des connaissances spécialisées;
- l'obtention des données requises par le modèle pose des difficultés en raison de limites quant à leur disponibilité, observabilité ou accessibilité;
- le maintien de l'intégrité (par exemple l'exactitude, la cohérence ou l'exhaustivité) des données et des hypothèses requises par le modèle pose des difficultés en raison de la multiplicité des variables d'évaluation, des interrelations entre celles-ci ou des calculs itératifs.

A99. Lorsque la direction a recours à un modèle complexe, l'auditeur peut, par exemple, se demander :

- si le modèle fait l'objet d'une validation avant utilisation ou lorsqu'on y apporte des modifications, et de réexamens périodiques permettant de vérifier qu'il est toujours adapté à son objectif. Le processus de validation de l'entité peut notamment comprendre une évaluation :
  - de la robustesse théorique du modèle,
  - de la rigueur mathématique du modèle,
  - de l'exactitude et de l'exhaustivité des données et des hypothèses utilisées dans le modèle,
  - des données de sortie du modèle par rapport à des opérations réelles;
- s'il existe des politiques et procédures appropriées pour le contrôle des modifications apportées au modèle;
- si la direction a recours aux compétences et aux connaissances appropriées pour l'utilisation du modèle.

Il peut être utile de prendre en considération ces points même pour une méthode n'impliquant pas de modélisation complexe.

A100. La direction peut apporter des ajustements aux données de sortie du modèle pour répondre aux exigences du référentiel d'information financière applicable. Dans certains secteurs d'activité, ces ajustements découlent de l'application de l'approche par superposition. Dans le cas des estimations comptables en juste valeur, il peut être pertinent de se demander si les ajustements apportés aux

données de sortie du modèle, le cas échéant, reflètent les hypothèses que des intervenants du marché retiendraient dans des circonstances comparables.

Maintien de l'intégrité des hypothèses importantes et des données utilisées dans le cadre de l'application de la méthode (Réf. : alinéa 23 e))

A101. Le maintien de l'intégrité des hypothèses importantes et des données dans le cadre de l'application de la méthode s'entend du maintien de l'exactitude et de l'exhaustivité des données et des hypothèses à chacune des étapes du traitement de l'information. Si cette intégrité n'est pas maintenue, les données et les hypothèses peuvent être corrompues, et il risque d'y avoir des anomalies. À cet égard, il est pertinent pour l'auditeur de se demander, notamment, si toutes les modifications voulues par la direction – et seulement ces modifications – sont apportées aux données et aux hypothèses, pendant des activités comme l'entrée, l'enregistrement, l'extraction, la transmission ou le traitement.

Hypothèses importantes (Réf. : par. 24)

A102. Pour déterminer si les hypothèses importantes retenues sont appropriées au regard du référentiel d'information financière applicable et, le cas échéant, si les modifications apportées par rapport à la période précédente sont appropriées, il est pertinent pour l'auditeur de prendre en considération, notamment :

- les explications avancées par la direction pour justifier le choix de l'hypothèse;
- le fait que l'hypothèse soit appropriée ou non aux circonstances compte tenu de la nature de l'estimation comptable, des exigences du référentiel d'information financière applicable, des activités de l'entité, ainsi que du secteur et de l'environnement dans lesquels elle évolue;
- le fait que les modifications concernant le choix des hypothèses par rapport aux périodes précédentes soient fondées ou non sur un changement de circonstances ou sur de nouvelles informations. Les modifications qui ne le sont pas pourraient ne pas être raisonnables ou ne pas être conformes au référentiel d'information financière applicable. Des révisions arbitraires d'estimations comptables peuvent donner lieu à des anomalies significatives dans les états financiers ou être l'indice d'un parti pris possible de la direction (voir les paragraphes A133 à A136).

A103. Selon les circonstances, la direction peut évaluer d'autres hypothèses possibles ou d'autres dénouements possibles des estimations comptables au moyen de diverses approches, dont l'analyse de sensibilité. Cela peut consister à déterminer comment le montant en numéraire de l'estimation comptable varie en fonction de différentes hypothèses. Même les estimations comptables en juste valeur peuvent varier, parce que les intervenants du marché ne retiennent pas tous les mêmes hypothèses. L'analyse de sensibilité peut déboucher sur un éventail de dénouements possibles, parfois présentés par la direction sous forme de fourchette allant des dénouements «pessimistes» aux dénouements «optimistes».

A104. Grâce aux connaissances qu'il a acquises au cours de l'audit, il se peut que l'auditeur prenne connaissance ou obtienne une compréhension des hypothèses utilisées dans d'autres secteurs d'activité de l'entité, qu'il s'agisse de perspectives d'affaires, d'hypothèses énoncées dans des documents stratégiques, de flux de trésorerie futurs ou d'autres hypothèses. Par ailleurs, si l'associé responsable de la mission a réalisé d'autres missions auprès de l'entité, il est tenu, selon la norme

ISA 315 (révisée)[49], de se demander si les informations obtenues dans le cadre de ces missions sont pertinentes aux fins de l'identification des risques d'anomalies significatives. Il peut aussi être utile de prendre ces informations en considération pour déterminer si les hypothèses importantes sont cohérentes entre elles et avec les hypothèses utilisées aux fins de l'établissement d'autres estimations comptables.

A105. Le caractère approprié, au regard des exigences du référentiel d'information financière applicable, des hypothèses importantes utilisées peut être fonction de l'intention de la direction de mener certaines actions et de sa capacité à le faire. Il n'est pas rare que la direction consigne ses projets et ses intentions quant à certains actifs ou passifs, ce que peut d'ailleurs exiger le référentiel d'information financière applicable. La nature et l'étendue des éléments probants à obtenir au sujet des intentions et de la capacité de la direction relèvent du jugement professionnel. Voici des exemples de procédures que l'auditeur peut mettre en œuvre pour obtenir de tels éléments probants, le cas échéant :

- examiner dans quelle mesure la direction a donné suite à ses intentions déclarées dans le passé;
- procéder à l'inspection des projets écrits ainsi que d'autres documents, notamment, le cas échéant, les budgets officiellement approuvés, les autorisations et les procès-verbaux;
- procéder à des demandes d'informations auprès de la direction au sujet des motifs ayant conduit au choix d'une ligne de conduite particulière;
- passer en revue les événements survenus entre la date de clôture et la date du rapport de l'auditeur;
- évaluer la capacité de l'entité à suivre une ligne de conduite particulière compte tenu de sa situation économique, notamment des engagements qu'elle a contractés et des restrictions de nature légale, réglementaire ou contractuelle qui peuvent avoir une incidence sur la faisabilité des plans d'action de la direction;
- déterminer si la direction s'est conformée aux exigences en matière de documentation imposées, le cas échéant, par le référentiel d'information financière applicable.

Il se peut que certains référentiels d'information financière ne permettent pas à la direction de tenir compte de ses intentions ou de ses projets lorsqu'elle établit des estimations comptables. C'est souvent le cas pour les estimations comptables en juste valeur, dont l'objectif d'évaluation exige que les hypothèses reflètent celles des intervenants du marché.

Données (Réf. : alinéa 25 a))

A106. Pour déterminer si les données retenues sont appropriées au regard du référentiel d'information financière applicable et, le cas échéant, si les modifications apportées par rapport à la période précédente sont appropriées, il est pertinent pour l'auditeur de prendre en considération, notamment :

- les explications avancées par la direction pour justifier le choix de ces données;

[49] Norme ISA 315 (révisée), paragraphe 8.

- le fait que les données soient appropriées ou non aux circonstances compte tenu de la nature de l'estimation comptable, des exigences du référentiel d'information financière applicable, des activités de l'entité, ainsi que du secteur et de l'environnement dans lesquels elle évolue;
- le fait que les modifications concernant les sources de données ou les données retenues par rapport aux périodes précédentes soient fondées ou non sur un changement de circonstances ou sur de nouvelles informations. Les modifications qui ne le sont pas ne seront probablement pas raisonnables ni conformes au référentiel d'information financière applicable. Des révisions arbitraires d'estimations comptables aboutissent à des états financiers qui ne sont pas cohérents d'une période à l'autre et peuvent donner lieu à des anomalies dans les états financiers ou être l'indice d'un parti pris possible de la direction (voir les paragraphes A133 à A136).

Pertinence et fiabilité des données (Réf. : alinéa 25 c))

A107. Lorsque l'auditeur utilise des informations produites par l'entité, il est tenu, selon la norme ISA 500, d'évaluer si ces informations sont suffisamment fiables pour répondre à ses besoins et, selon que les circonstances l'exigent, d'obtenir des éléments probants sur l'exactitude et l'exhaustivité de ces informations et d'apprécier si les informations sont suffisamment précises et détaillées pour répondre à ses besoins[50].

Dispositions légales ou modalités contractuelles complexes (Réf. : alinéa 25 d))

A108. Voici des exemples de procédures que l'auditeur peut envisager de mettre en œuvre lorsqu'une estimation comptable est fondée sur des dispositions légales ou des modalités contractuelles complexes :

- déterminer si des compétences ou des connaissances spécialisées sont nécessaires pour comprendre ou interpréter le contrat;
- procéder à des demandes d'informations au sujet des dispositions légales ou des modalités contractuelles auprès du conseiller juridique de l'entité;
- procéder à l'inspection des contrats sous-jacents pour :
  - apprécier la finalité économique sous-jacente de l'opération ou de l'accord,
  - déterminer si les modalités des contrats concordent avec les explications de la direction.

Choix, par la direction, d'une estimation ponctuelle et des informations y afférentes sur l'incertitude d'estimation

Moyens pris par la direction pour comprendre l'incertitude d'estimation et y répondre (Réf. : alinéa 26 a))

A109. Pour déterminer si la direction a pris des moyens appropriés pour comprendre l'incertitude d'estimation et y répondre, il est pertinent pour l'auditeur de se demander, notamment, si elle a :

a) compris l'incertitude d'estimation, en cernant ses sources et en appréciant la variabilité des résultats inhérente au processus d'évaluation, ainsi que la fourchette des résultats raisonnablement possibles de l'évaluation;

[50] Norme ISA 500, paragraphe 9.

b) déterminé, pour ce qui est du processus d'évaluation, la mesure dans laquelle la complexité ou la subjectivité ont une incidence sur le risque d'anomalies significatives, et répondu aux risques potentiels que cela entraîne des anomalies, en :

i) appliquant des compétences et des connaissances appropriées pour établir les estimations comptables,

ii) exerçant son jugement professionnel, notamment en identifiant les possibilités de parti pris de la direction et en y répondant;

c) répondu à l'incertitude d'estimation en choisissant adéquatement l'estimation ponctuelle de la direction et des informations y afférentes qui décrivent l'incertitude d'estimation.

Choix d'une estimation ponctuelle de la direction et des informations y afférentes sur l'incertitude d'estimation (Réf. : alinéa 26 b))

A110. En ce qui concerne le choix d'une estimation ponctuelle de la direction et des informations y afférentes sur l'incertitude d'estimation, il est pertinent pour l'auditeur de se demander, notamment :

- si les méthodes et les données utilisées ont été choisies adéquatement, par exemple dans les cas où diverses méthodes et sources de données auraient pu être utilisées pour établir l'estimation comptable;
- si les variables d'évaluation choisies par la direction étaient appropriées et exhaustives;
- si les hypothèses utilisées ont été choisies parmi une fourchette de montants raisonnablement possibles et étaient étayées par des données appropriées, pertinentes et fiables;
- si les données utilisées étaient appropriées, pertinentes et fiables, et si leur intégrité a été maintenue;
- si les calculs ont été effectués conformément à la méthode et s'ils étaient mathématiquement exacts;
- si l'estimation ponctuelle de la direction a été choisie adéquatement parmi la fourchette des résultats raisonnablement possibles de l'évaluation;
- si les informations fournies sur l'estimation comptable indiquent clairement que le montant est une estimation et expliquent la nature et les limites du processus d'estimation suivi, y compris la variabilité des résultats raisonnablement possibles de ce processus.

A111. En ce qui concerne le caractère approprié de l'estimation ponctuelle de la direction, il est pertinent pour l'auditeur de se demander, notamment :

- si la direction a suivi les exigences du référentiel d'information financière applicable, lorsque ces exigences imposent un certain type d'estimation ponctuelle, après examen des différents résultats et hypothèses, ou bien prescrivent une méthode d'évaluation précise;
- si la direction a exercé son jugement en tenant compte des exigences du référentiel d'information financière applicable, lorsque celui-ci ne précise pas comment choisir un montant parmi les résultats raisonnablement possibles de l'évaluation.

A112. En ce qui concerne les informations fournies par la direction sur l'incertitude d'estimation, il est pertinent pour l'auditeur de prendre en considération les exigences du référentiel d'information financière applicable, lesquelles peuvent imposer la fourniture d'informations :

- qui indiquent que le montant est une estimation et qui expliquent la nature et les limites du processus d'estimation suivi, y compris la variabilité des résultats raisonnablement possibles de ce processus. Le référentiel peut aussi exiger que des informations supplémentaires soient fournies pour que les objectifs d'information soient remplis[51];
- sur les principales méthodes comptables relatives aux estimations comptables. Selon les circonstances, les méthodes comptables pertinentes peuvent comprendre les principes, bases, conventions, règles et pratiques particuliers appliqués par une entité lors de l'établissement et de la présentation d'estimations comptables dans ses états financiers;
- sur les jugements importants ou critiques (par exemple, ceux ayant le plus d'incidence sur les montants comptabilisés dans les états financiers), sur les hypothèses prévisionnelles importantes ou sur d'autres sources d'incertitude d'estimation.

Dans certaines circonstances, il peut être nécessaire que des informations qui vont au-delà de celles expressément exigées par le référentiel d'information financière soient fournies pour que les états financiers donnent une image fidèle, ou, dans le cas d'un référentiel reposant sur l'obligation de conformité, qu'ils ne soient pas trompeurs.

A113. Plus le degré d'incertitude d'estimation que comporte une estimation comptable est élevé, plus il est probable que l'auditeur évalue que les risques d'anomalies significatives sont élevés et, par conséquent, plus les éléments probants obtenus devront être convaincants pour permettre à l'auditeur de déterminer, conformément au paragraphe 35, si l'estimation ponctuelle de la direction et les informations y afférentes sur l'incertitude d'estimation sont raisonnables au regard du référentiel d'information financière applicable, ou si elles comportent des anomalies.

A114. Si la prise en compte de l'incertitude d'estimation associée aux estimations comptables, y compris les informations fournies à cet égard, est une question qui a nécessité une attention importante de la part de l'auditeur, elle peut constituer une question clé de l'audit[52].

Cas où la direction n'a pas pris des moyens appropriés pour comprendre l'incertitude d'estimation et y répondre (Réf. : par. 27)

A115. Lorsque l'auditeur détermine que la direction n'a pas pris des moyens appropriés pour comprendre l'incertitude d'estimation et y répondre, les procédures supplémentaires qu'il peut demander à la direction de mettre en œuvre pour comprendre l'incertitude d'estimation peuvent consister, par exemple, à prendre en considération d'autres hypothèses ou à effectuer une analyse de sensibilité.

A116. Pour déterminer s'il est faisable en pratique pour lui d'établir une estimation ponctuelle ou un intervalle de confiance, il peut être nécessaire que l'auditeur se demande, entre autres, s'il peut le faire sans contrevenir aux exigences en matière d'indépendance. Ces exigences peuvent comprendre les règles de déontologie pertinentes concernant l'interdiction d'assumer des responsabilités de direction.

A117. Si, après avoir évalué la réponse de la direction, l'auditeur détermine qu'il n'est pas faisable en pratique pour lui d'établir une estimation ponctuelle ou un intervalle de confiance, il est tenu d'évaluer les incidences de ce fait sur l'audit ou sur son opinion sur les états financiers, conformément au paragraphe 34.

---

[51] IFRS 13 *Évaluation de la juste valeur*, paragraphe 92.

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

Établissement d'une estimation ponctuelle de l'auditeur ou d'un intervalle de confiance de l'auditeur
(Réf. : par. 28 et 29)

A118. Voici des exemples de situations où il peut être approprié pour l'auditeur d'établir une estimation ponctuelle ou un intervalle de confiance pour évaluer l'estimation ponctuelle de la direction et les informations y afférentes sur l'incertitude d'estimation :

- l'examen d'estimations comptables comparables présentées dans les états financiers de la période précédente laisse croire à l'auditeur que le processus suivi par la direction pour les estimations de l'exercice considéré ne sera pas efficace;
- les contrôles de l'entité qui sont intégrés ou liés au processus de la direction pour l'établissement des estimations comptables ne sont pas conçus ou n'ont pas été mis en place de façon appropriée;
- la direction n'a pas pris en considération de façon adéquate des événements ou des opérations survenus entre la date de clôture et la date du rapport de l'auditeur, alors qu'il aurait été approprié qu'elle le fasse, et ces événements ou ces opérations semblent contredire l'estimation ponctuelle de la direction;
- l'auditeur dispose d'autres hypothèses ou sources de données pertinentes appropriées pour établir sa propre estimation ponctuelle ou son intervalle de confiance;
- la direction n'a pas pris des moyens appropriés pour comprendre l'incertitude d'estimation ou y répondre (voir le paragraphe A27).

A119. La décision d'établir soit une estimation ponctuelle de l'auditeur soit un intervalle de confiance de l'auditeur peut aussi être influencée par le référentiel d'information financière applicable, qui peut imposer un certain type d'estimation ponctuelle, après examen des différents résultats et hypothèses, ou bien prescrire une méthode d'évaluation précise (par exemple, l'espérance mathématique de la valeur actualisée ou le résultat le plus probable).

A120. La décision de l'auditeur d'établir une estimation ponctuelle plutôt qu'un intervalle de confiance peut être fonction de la nature de l'estimation et de ce qu'il juge approprié dans les circonstances. Par exemple, il se peut que la nature de l'estimation laisse croire à une faible variabilité des résultats raisonnablement possibles. Dans ces circonstances, il peut être efficace d'établir une estimation ponctuelle, surtout si on peut le faire avec un degré élevé de précision.

A121. L'auditeur peut procéder de plusieurs manières pour établir une estimation ponctuelle ou un intervalle de confiance. Par exemple, il peut :

- avoir recours à un modèle autre que celui utilisé par la direction, que ce soit un modèle vendu dans le commerce à l'intention d'un secteur ou d'une branche d'activité en particulier, un modèle exclusif, ou encore un modèle qu'il a lui-même mis au point;
- utiliser le modèle de la direction, mais choisir des hypothèses ou des sources de données autres que celles retenues par la direction;
- utiliser sa propre méthode et choisir des hypothèses autres que celles retenues par la direction;
- charger un expert salarié ou un expert-conseil de mettre au point ou d'appliquer un modèle, ou encore de fournir des hypothèses pertinentes;
- prendre en considération des situations, opérations ou événements comparables ou encore, s'il y a lieu, des marchés d'actifs ou de passifs comparables.

A122. L'auditeur peut aussi établir une estimation ponctuelle ou un intervalle de confiance seulement pour une partie de l'estimation comptable (par exemple, il peut décider de le faire pour une hypothèse en particulier ou seulement pour la partie de l'estimation comptable qui présente un risque d'anomalies significatives).

A123. Lorsque l'auditeur utilise ses propres méthodes, hypothèses ou données pour établir une estimation ponctuelle ou un intervalle de confiance, il peut obtenir des éléments probants sur le caractère approprié des méthodes, des hypothèses ou des données de la direction. Par exemple, si l'auditeur utilise ses propres hypothèses pour établir un intervalle de confiance afin d'évaluer le caractère raisonnable de l'estimation ponctuelle de la direction, il peut aussi se former un point de vue sur la question de savoir si les jugements portés par la direction pour le choix des hypothèses importantes retenues aux fins de l'établissement de l'estimation comptable présentent des indices de parti pris possible de la direction.

A124. Selon l'exigence énoncée à l'alinéa 29 a), l'auditeur doit vérifier que l'intervalle de confiance ne comprend que des montants qui sont étayés par des éléments probants suffisants et appropriés, mais cela ne veut pas dire qu'il est obligé d'obtenir des éléments probants pour étayer individuellement chacun des résultats possibles de la fourchette. Vraisemblablement, l'auditeur obtiendra plutôt des éléments probants pour vérifier que les deux extrémités de la fourchette sont raisonnables dans les circonstances, ce qui permettra de démontrer que les montants situés entre ces extrémités sont aussi raisonnables.

A125. L'amplitude de l'intervalle de confiance établi par l'auditeur peut contenir plusieurs fois le montant établi à titre de seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble. Ce peut notamment être le cas lorsque le seuil de signification est fondé sur les résultats d'exploitation (par exemple, le bénéfice avant impôts) et que ce montant est relativement petit par rapport à celui des actifs ou à d'autres montants du bilan. La probabilité que cela se produise augmente lorsque l'incertitude d'estimation associée à l'estimation comptable correspond à plusieurs fois le montant du seuil de signification, ce qui se voit surtout pour certains types d'estimations comptables ou dans certains secteurs d'activité, comme l'assurance ou les banques, c'est-à-dire dans les cas où le degré d'incertitude d'estimation est souvent élevé et fait parfois l'objet d'exigences particulières dans le référentiel d'information financière applicable. D'après les procédures mises en œuvre et les éléments probants obtenus conformément aux exigences de la présente norme ISA, l'auditeur peut juger qu'un intervalle de confiance qui contient plusieurs fois le montant du seuil de signification est approprié dans les circonstances. Si tel est le cas, l'évaluation par l'auditeur du caractère raisonnable des informations fournies sur l'incertitude d'estimation est particulièrement importante, surtout en ce qui concerne la question de savoir si ces informations communiquent adéquatement le degré élevé d'incertitude d'estimation et la fourchette des résultats possibles. Les paragraphes A139 à A144 mentionnent d'autres aspects qu'il pourrait être pertinent de prendre en considération dans ces circonstances.

Autres considérations liées aux éléments probants (Réf. : par. 30)

A126. Les informations devant servir d'éléments probants sur les risques d'anomalies significatives liés aux estimations comptables peuvent avoir été produites par l'entité, préparées à partir des travaux d'un expert choisi par la direction ou fournies par une source d'informations externe.

Sources d'informations externes

A127. Comme il est expliqué dans la norme ISA 500[53], la fiabilité des informations provenant d'une source d'informations externe dépend de leur source, de leur nature et des circonstances dans lesquelles elles ont été obtenues. Par conséquent, la nature et l'étendue des procédures d'audit complémentaires mises en œuvre par l'auditeur pour évaluer la fiabilité des informations utilisées aux fins de l'établissement d'une estimation comptable peuvent varier en fonction de la nature de ces facteurs. Par exemple :

- lorsque des données de marché ou des données sectorielles, ou encore des données sur les prix ou sur des aspects liés aux prix, sont obtenues auprès d'une seule source d'informations externe qui se spécialise dans ce type d'informations, l'auditeur peut obtenir un prix d'une autre source indépendante à des fins de comparaison;
- lorsque des données de marché ou des données sectorielles, ou encore des données sur les prix ou sur des aspects liés aux prix, sont obtenues auprès de plusieurs sources d'informations externes indépendantes et que ces données semblent cohérentes d'une source à l'autre, il se peut que l'auditeur ait moins d'éléments probants à obtenir sur la fiabilité des données d'une source en particulier;
- lorsque des informations provenant de plusieurs sources d'informations reflètent des points de vue différents sur les marchés, l'auditeur peut s'interroger sur les raisons de ces différences. Celles-ci peuvent notamment découler de l'utilisation de différentes méthodes, hypothèses ou données. Par exemple, il se peut qu'une des sources utilise des prix courants, et une autre, des prix futurs. Lorsque les différences sont liées à l'incertitude d'estimation, l'auditeur est tenu, selon l'alinéa 26 b), d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés permettant de déterminer si, au regard du référentiel d'information financière applicable, les informations fournies dans les états financiers qui décrivent l'incertitude d'estimation sont raisonnables. Dans de tels cas, l'exercice du jugement professionnel est aussi important pour évaluer les informations relatives aux méthodes, aux hypothèses et aux données utilisées;
- lorsque des informations provenant d'une source d'informations externe ont été produites par cette source et que celle-ci a utilisé son ou ses propres modèles, l'auditeur peut se reporter au paragraphe A33f de la norme ISA 500, qui fournit des indications pertinentes à ce sujet.

A128. Dans le cas des estimations comptables en juste valeur, pour évaluer la pertinence et la fiabilité des informations provenant de sources d'informations externes, il peut être pertinent de prendre en considération d'autres facteurs, dont les suivants :

a) le fait que les justes valeurs soient fondées ou non sur des opérations visant le même instrument ou sur les cours d'un marché actif;

b) lorsque les justes valeurs sont fondées sur des opérations visant des actifs ou des passifs comparables, la façon dont ces opérations sont choisies et les raisons pour lesquelles elles sont considérées comme comparables;

c) lorsqu'il n'existe aucune opération visant le même actif ou passif ni aucune opération visant des actifs ou des passifs comparables, la façon dont les informations ont été produites, notamment le fait que les données d'entrée élaborées et utilisées soient représentatives ou non des hypothèses que les intervenants du marché utiliseraient pour fixer le prix de l'actif ou

[53] Norme ISA 500, paragraphe A31.

du passif, s'il y a lieu;

d) lorsque l'évaluation de la juste valeur est fondée sur le cours indicatif d'un courtier, le fait que ce cours :

i) provienne ou non d'un teneur de marché qui conclut des opérations quant au même type d'instrument financier,

ii) représente ou non une offre ferme, un plus grand poids étant accordé aux cours qui représentent des offres fermes,

iii) reflète ou non les conditions du marché à la date de clôture, lorsque l'exige le référentiel d'information financière applicable.

A129. Lorsque des informations provenant de sources d'informations externes servent d'éléments probants, il peut être pertinent pour l'auditeur de se demander si ces informations sont suffisamment détaillées ou s'il est possible d'obtenir d'autres informations pour bien comprendre les méthodes, les hypothèses et les autres données utilisées par la source d'informations externe. Certaines contraintes à cet égard pourraient avoir une incidence sur la prise en considération par l'auditeur de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures à mettre en œuvre. Par exemple, les services de fixation des prix fournissent souvent des informations sur leurs méthodes et leurs hypothèses par catégorie d'actifs plutôt que par titre individuel. Bien souvent, les courtiers donnent peu d'informations sur leurs données d'entrée et leurs hypothèses lorsqu'ils fournissent des cours indicatifs relatifs à des titres individuels. Le paragraphe A44 de la norme ISA 500 fournit des indications concernant les situations où certaines contraintes limitent la possibilité d'obtenir des informations justificatives auprès de la source d'informations externe.

Expert choisi par la direction

A130. Les hypothèses relatives aux estimations comptables qui sont élaborées ou retenues par un expert choisi par la direction deviennent celles de la direction lorsque celle-ci les utilise pour établir une estimation comptable. Par conséquent, l'auditeur doit appliquer les exigences pertinentes de la présente norme ISA relativement à ces hypothèses.

A131. Si les travaux d'un expert choisi par la direction impliquent le recours à des méthodes ou à des sources de données liées à des estimations comptables, ou la formulation de constats ou de conclusions relatifs à une estimation ponctuelle ou à des informations y afférentes en vue de leur inclusion dans les états financiers, les exigences des paragraphes 21 à 29 de la présente norme ISA peuvent aider l'auditeur à appliquer l'alinéa 8 c) de la norme ISA 500.

Sociétés de services

A132. La norme ISA 402[54] traite de l'acquisition par l'auditeur d'une compréhension des prestations fournies par une société de services, y compris du contrôle interne, ainsi que des réponses de l'auditeur à son évaluation des risques d'anomalies significatives. Lorsque l'entité fait appel à une société de services pour établir des estimations comptables, les exigences et les indications de la norme ISA 402 peuvent aider l'auditeur à appliquer les exigences de la présente norme ISA.

[54] Norme ISA 402, *Facteurs à considérer pour l'audit d'entités faisant appel à une société de services*.

Indices d'un parti pris possible de la direction (Réf. : par. 32)

A133. Il est parfois difficile de détecter un parti pris de la direction au niveau d'un compte; il se peut que l'auditeur ne puisse détecter le parti pris que par l'examen d'un groupe d'estimations comptables ou de l'ensemble des estimations comptables ou par l'observation sur un certain nombre de périodes. Par exemple, si les estimations comptables incluses dans les états financiers apparaissent raisonnables prises individuellement, mais que les estimations ponctuelles de la direction ont systématiquement tendance à se trouver, dans la fourchette de résultats raisonnablement possibles établie par l'auditeur, à l'extrémité qui permet d'obtenir un résultat en matière d'information financière plus favorable pour la direction, cela peut indiquer un parti pris possible de la direction.

A134. Voici des exemples d'indices d'un parti pris possible de la direction en ce qui concerne les estimations comptables :

- la modification d'une estimation comptable ou un changement de méthode d'estimation, sous le prétexte, dénué de fondement objectif, d'un changement de circonstances;
- le choix ou l'élaboration d'hypothèses importantes ou de données qui aboutissent à une estimation ponctuelle allant dans le sens des objectifs de la direction;
- le choix d'une estimation ponctuelle pouvant être révélatrice d'une tendance à l'optimisme ou au pessimisme.

Lorsque de tels indices sont détectés, il peut y avoir un risque d'anomalies significatives au niveau des assertions ou des états financiers. Les indices d'un parti pris possible de la direction ne constituent pas en soi des anomalies aux fins de la formulation d'une conclusion quant au caractère raisonnable d'estimations comptables particulières. Toutefois, dans certains cas, les éléments probants peuvent laisser à penser qu'il existe une anomalie plutôt qu'un simple parti pris de la direction.

A135. Les indices d'un parti pris possible de la direction peuvent amener l'auditeur à se demander si son évaluation des risques et les procédures qu'il a mises en œuvre pour y répondre demeurent appropriées. L'auditeur pourrait aussi devoir prendre en considération les incidences possibles sur les autres aspects de l'audit, notamment la nécessité de remettre en question le caractère approprié des jugements portés par la direction pour l'établissement des estimations comptables. Par ailleurs, les indices d'un parti pris possible de la direction peuvent avoir une incidence sur la conclusion de l'auditeur quant à la question de savoir si les états financiers pris dans leur ensemble sont exempts d'anomalies significatives, sujet dont traite la norme ISA 700 (révisée)[55].

A136. De plus, selon la norme ISA 240, l'auditeur est tenu d'apprécier si les jugements et les décisions de la direction à partir desquels ont été établies les estimations comptables contenues dans les états financiers indiquent un parti pris possible qui peut représenter une anomalie significative résultant d'une fraude[56]. Les informations financières mensongères résultent souvent d'anomalies délibérées dans les estimations comptables, telles que la sous-estimation ou la surestimation volontaires. Lorsque les indices d'un parti pris possible de la direction peuvent également constituer un facteur de risque de fraude, l'auditeur peut être appelé à se demander si son évaluation des risques, et plus particulièrement son évaluation du risque de fraude, ainsi que les réponses qu'il a mises en œuvre demeurent appropriées.

---

[55] Norme ISA 700 (révisée), paragraphe 11.

[56] Norme ISA 240, alinéa 32 b).

Évaluation globale fondée sur les procédures d'audit mises en œuvre (Réf. : par. 33)

A137. À mesure que l'auditeur met en œuvre des procédures d'audit prévues, les éléments probants qu'il recueille peuvent le conduire à modifier la nature, le calendrier ou l'étendue d'autres procédures prévues[57]. Ainsi, lorsqu'il met en œuvre des procédures pour obtenir des éléments probants, il se peut que l'auditeur prenne connaissance d'informations sur les estimations comptables qui diffèrent sensiblement de celles sur lesquelles il s'était fondé pour établir son évaluation des risques. Par exemple, l'auditeur pourrait avoir déterminé que la seule raison qui sous-tend l'évaluation des risques d'anomalies significatives est la subjectivité liée à l'établissement de l'estimation comptable, mais découvrir plus tard, lors de la mise en œuvre de procédures pour répondre à son évaluation des risques d'anomalies significatives, que l'estimation comptable est plus complexe qu'il ne le pensait. Cela pourrait l'amener à remettre en question son évaluation des risques d'anomalies significatives (par exemple, le risque inhérent pourrait devoir être réévalué et situé dans la partie supérieure de l'échelle de risque inhérent en raison de l'incidence de la complexité) et à devoir mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires afin d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés[58].

A138. Dans le cas des estimations comptables qui n'ont pas été comptabilisées, l'évaluation de l'auditeur peut viser en particulier à déterminer si les critères de comptabilisation du référentiel d'information financière applicable n'étaient pas, en fait, remplis. Même lorsque l'auditeur conclut qu'il était approprié de ne pas comptabiliser l'estimation comptable, il se peut que certains référentiels d'information financière exigent la fourniture d'informations, au sujet des circonstances, dans les notes des états financiers.

Évaluation visant à déterminer si les estimations comptables sont raisonnables ou si elles comportent des anomalies (Réf. : par. 9 et 35)

A139. Voici des situations qui peuvent se présenter lorsque l'auditeur détermine si, selon les procédures d'audit mises en œuvre et les éléments probants obtenus, l'estimation ponctuelle de la direction et les informations y afférentes sont raisonnables, ou si elles comportent des anomalies :

- Lorsque les éléments probants viennent étayer un intervalle de confiance, il se peut que l'intervalle soit large et, dans certaines circonstances, qu'il contienne plusieurs fois le montant établi à titre de seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble (voir également le paragraphe A125). Bien qu'un large intervalle de confiance puisse être approprié dans les circonstances, une telle situation peut indiquer qu'il est particulièrement important pour l'auditeur de réévaluer s'il a bel et bien obtenu des éléments probants suffisants et appropriés quant au caractère raisonnable des montants compris dans cet intervalle;
- Les éléments probants obtenus peuvent étayer une estimation ponctuelle qui diffère de celle de la direction. En pareil cas, l'écart qui sépare l'estimation ponctuelle de la direction de l'estimation ponctuelle de l'auditeur constitue une anomalie;
- Les éléments probants obtenus peuvent étayer un intervalle de confiance qui ne comprend pas l'estimation ponctuelle de la direction. En pareil cas, l'anomalie correspond à l'écart qui sépare l'estimation ponctuelle de la direction de l'extrémité la plus proche de l'intervalle de confiance de l'auditeur.

---

[57] Norme ISA 330, paragraphe A60.

[58] Voir également la norme ISA 315 (révisée), paragraphe 31.

A140. Les paragraphes A110 à A114 fournissent des indications pour aider l'auditeur à évaluer le choix, par la direction, d'une estimation ponctuelle et des informations y afférentes à inclure dans les états financiers.

A141. Lorsque les procédures d'audit complémentaires qu'il met en œuvre consistent à tester le processus qu'a suivi la direction pour établir l'estimation comptable ou à établir sa propre estimation ponctuelle ou son intervalle de confiance, l'auditeur est tenu d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur les informations qui décrivent l'incertitude d'estimation, conformément aux alinéas 26 b) et 29 b), et sur les autres informations fournies, conformément au paragraphe 31. Il doit ensuite tenir compte de ces éléments probants dans le cadre de l'évaluation globale qu'il réalise, conformément au paragraphe 35, pour déterminer si les estimations comptables et les informations y afférentes sont raisonnables au regard du référentiel d'information financière applicable, ou si elles comportent des anomalies.

A142. La norme ISA 450 fournit elle aussi des indications sur les informations qualitatives[59] et sur les cas dans lesquels des anomalies dans les informations fournies pourraient constituer un indice de fraude[60].

A143. Lorsque l'auditeur évalue si des états financiers préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle donnent une image fidèle[61], il tient notamment compte de la présentation d'ensemble, de la structure et du contenu des états financiers, et évalue si les états financiers, y compris les informations fournies dans les notes, représentent les opérations et événements d'une manière propre à donner une image fidèle. Par exemple, lorsqu'une estimation comptable comporte un degré élevé d'incertitude d'estimation, il se peut que l'auditeur juge nécessaire de fournir des informations supplémentaires pour donner une image fidèle. Si la direction ne fournit pas ces informations supplémentaires, l'auditeur peut conclure que les états financiers comportent des anomalies significatives.

A144. La norme ISA 705 (révisée)[62] donne des indications concernant les répercussions que peut avoir sur l'opinion de l'auditeur le fait que celui-ci soit d'avis que les informations fournies par la direction dans les états financiers sont inadéquates ou trompeuses, par exemple en ce qui concerne l'incertitude d'estimation.

Déclarations écrites (Réf. : par. 37)

A145. Les déclarations écrites relatives à des estimations comptables particulières peuvent notamment attester :

- que la direction a pris en compte toutes les informations pertinentes dont elle avait connaissance lorsqu'elle a porté des jugements importants pour établir les estimations comptables;
- que les méthodes, les hypothèses et les données que la direction a utilisées pour établir les estimations comptables ont été choisies et appliquées de façon uniforme et appropriée;

[59] Norme ISA 450, paragraphe A17.

[60] Norme ISA 450, paragraphe A22.

[61] Norme ISA 700 (révisée), paragraphe 14.

[62] Norme ISA 705 (révisée), paragraphes 22 et 23.

- que les hypothèses reflètent bien les actions que la direction a l'intention et la capacité de mener au nom de l'entité, lorsque cela est pertinent dans le contexte des estimations comptables et des informations y afférentes;
- que les informations fournies sur les estimations comptables, y compris celles qui décrivent l'incertitude d'estimation, sont complètes et raisonnables au regard du référentiel d'information financière applicable;
- que les estimations comptables ont été établies en faisant appel aux compétences ou aux connaissances spécialisées appropriées;
- qu'aucun événement postérieur à la date de clôture ne nécessite l'ajustement des estimations comptables et des informations y afférentes fournies dans les états financiers;
- lorsque des estimations comptables ne sont pas comptabilisées et ne font pas l'objet d'informations dans les états financiers, que la conclusion à laquelle la direction est parvenue, à savoir que les critères de comptabilisation ou de fourniture d'informations énoncés dans le référentiel d'information financière applicable n'étaient pas remplis, est appropriée.

Communication avec les responsables de la gouvernance, avec la direction ou avec d'autres parties intéressées (Réf. : par. 38)

A146. Selon la norme ISA 260 (révisée), l'auditeur doit communiquer aux responsables de la gouvernance son point de vue sur des aspects qualitatifs importants des pratiques comptables de l'entité en ce qui concerne les estimations comptables et les informations y afférentes[63]. L'Annexe 2 présente des questions propres aux estimations comptables que l'auditeur peut envisager de communiquer aux responsables de la gouvernance.

A147. La norme ISA 265 exige de l'auditeur qu'il communique par écrit aux responsables de la gouvernance les déficiences importantes du contrôle interne relevées au cours de l'audit[64]. Par exemple, il peut relever des déficiences importantes du contrôle à l'égard :

a) du choix et de l'application des principales méthodes comptables, ainsi que du choix et de l'application des méthodes, des hypothèses et des données;

b) de la gestion des risques et des systèmes de gestion des risques;

c) de l'intégrité des données, y compris celles provenant d'une source d'informations externe;

d) de l'utilisation, de l'élaboration et de la validation de modèles, y compris ceux obtenus auprès d'un fournisseur externe, et de tout ajustement nécessaire.

A148. Par ailleurs, il se peut que l'auditeur puisse ou doive communiquer directement avec des autorités de réglementation ou de contrôle prudentiel, en plus des responsables de la gouvernance. Ce type de communication peut s'avérer utile pendant tout l'audit ou à des étapes particulières de celui-ci, notamment lors de la planification de l'audit ou lors de la finalisation du rapport de l'auditeur. Par exemple, dans certains pays, les autorités de réglementation des institutions financières cherchent à collaborer avec les auditeurs pour favoriser le partage d'informations au sujet du fonctionnement et de l'application des contrôles à l'égard des activités sur instruments financiers, des difficultés que pose l'évaluation des instruments financiers sur des marchés inactifs, des pertes de crédit attendues

---

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

64 Norme ISA 265, paragraphe 9.

et des réserves d'assurance, tandis que d'autres autorités de réglementation peuvent chercher à comprendre le point de vue de l'auditeur sur des aspects importants des activités de l'entité, y compris ses estimations de coûts. De telles communications peuvent aider l'auditeur à identifier et à évaluer les risques d'anomalies significatives, ainsi qu'à y répondre.

Documentation (Réf. : par. 39)

A149. Les normes ISA 315 (révisée)[65] et ISA 330[66] définissent des exigences et contiennent des indications concernant la documentation que l'auditeur doit constituer quant à sa compréhension de l'entité, à ses évaluations des risques et à ses réponses à ces évaluations. Ces indications sont fondées sur les exigences et les indications de la norme ISA 230[67]. En ce qui concerne l'audit des estimations comptables, l'auditeur est tenu de préparer une documentation de l'audit à propos des éléments clés de sa compréhension de l'entité et de son environnement par rapport aux estimations comptables. Quant aux jugements portés par l'auditeur dans le cadre de l'évaluation des risques d'anomalies significatives liés aux estimations comptables et des réponses à celle-ci, ils seront probablement également étayés par la documentation relative aux communications avec les responsables de la gouvernance et avec la direction.

A150. Lorsqu'il prépare la documentation concernant le lien entre les procédures d'audit complémentaires qu'il a mises en œuvre et son évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions, conformément à la norme ISA 330, l'auditeur est tenu, selon la présente norme ISA, de tenir compte des raisons qui sous-tendent cette évaluation. Ces raisons peuvent se rapporter à un ou à plusieurs des facteurs de risque inhérent ou à l'évaluation par l'auditeur du risque lié au contrôle. Cependant, l'auditeur n'est pas tenu de consigner en dossier comment il a tenu compte de chaque facteur de risque inhérent lors de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives pour chacune des estimations comptables.

A151. L'auditeur peut aussi envisager de consigner :

- lorsque l'application de la méthode par la direction implique une modélisation complexe, s'il y a cohérence dans les jugements portés par la direction et, s'il y a lieu, que la conception du modèle répond à l'objectif d'évaluation du référentiel d'information financière applicable;
- lorsque le choix et l'application des méthodes, des hypothèses importantes ou des données comportent un degré élevé de complexité, les jugements qu'a portés l'auditeur pour déterminer si des compétences ou des connaissances spécialisées étaient nécessaires pour mettre en œuvre les procédures d'évaluation des risques, pour concevoir et mettre en œuvre des procédures en réponse à ces risques, ou pour évaluer les éléments probants obtenus. En pareils cas, la documentation peut aussi mentionner comment les compétences ou les connaissances spécialisées ont été appliquées.

A152. Selon le paragraphe A7 de la norme ISA 230, il se peut qu'il n'existe pas de façon unique de documenter l'exercice de l'esprit critique, mais la documentation de l'audit peut néanmoins attester que l'auditeur a fait preuve d'esprit critique. Par exemple, en ce qui concerne les estimations comptables, lorsque certains des éléments probants obtenus corroborent les assertions de la direction et que d'autres les contredisent, la documentation peut mentionner comment l'auditeur a

---

[65] Norme ISA 315 (révisée), paragraphes 32 et A152 à A155.

[66] Norme ISA 330, paragraphes 28 et A63.

[67] Norme ISA 230, alinéa 8 c).

évalué ces éléments probants. Ainsi, l'auditeur peut consigner en dossier les jugements professionnels qu'il a portés pour formuler une conclusion quant au caractère suffisant et approprié des éléments probants obtenus. Voici des exemples d'autres exigences de la présente norme ISA pour lesquelles la documentation peut attester que l'auditeur a fait preuve d'esprit critique :

- l'alinéa 13 d), qui concerne la manière dont l'auditeur a fait appel à sa compréhension pour établir ses propres attentes à l'égard des estimations comptables et des informations y afférentes à inclure dans les états financiers de l'entité, et la comparaison de ces attentes avec ce qui se trouve dans les états financiers préparés par la direction;
- le paragraphe 18, qui exige de l'auditeur qu'il conçoive et mette en œuvre des procédures d'audit complémentaires lui permettant d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés en évitant tout parti pris qui favoriserait l'obtention d'éléments probants corroborants ou l'exclusion d'éléments probants contradictoires;
- les alinéas 23 b), 24 b), 25 b) et le paragraphe 32, qui concernent les indices d'un parti pris possible de la direction;
- le paragraphe 34, qui concerne la prise en considération, par l'auditeur, de tous les éléments probants qui sont pertinents, qu'ils soient corroborants ou contradictoires.

Annexe 1

(Réf. : alinéa 12 c) et par. 2, 4, A8 et A66)

Facteurs de risque inhérent

Introduction

1. Selon la présente norme ISA, l'auditeur est tenu, pour identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives au niveau des assertions liés à une estimation comptable et aux informations y afférentes – et pour répondre à ces risques –, de tenir compte du degré d'incertitude d'estimation que comporte l'estimation comptable, et de la mesure dans laquelle le choix et l'application des méthodes, des hypothèses et des données utilisées aux fins de l'établissement de l'estimation comptable, ainsi que le choix d'une estimation ponctuelle de la direction et des informations y afférentes à inclure dans les états financiers, sont touchés par la complexité, la subjectivité et d'autres facteurs de risque inhérent.

2. Le risque inhérent lié à une estimation comptable est la possibilité qu'une assertion portant sur cette estimation comporte une anomalie significative, avant prise en considération des contrôles. Il découle de facteurs de risque inhérent, qui causent des difficultés dans l'établissement adéquat de l'estimation comptable. La présente annexe explique de façon plus détaillée la nature des facteurs de risque inhérent que sont l'incertitude d'estimation, la subjectivité et la complexité, ainsi que leurs interrelations, au regard de l'établissement d'estimations comptables et du choix d'une estimation ponctuelle de la direction et des informations y afférentes à inclure dans les états financiers.

Base d'évaluation

3. Les variables d'évaluation pertinentes d'un élément des états financiers dépendent de sa base d'évaluation et de sa nature, ainsi que des situations et des circonstances qui y sont liées. Lorsque le coût ou le prix de l'élément n'est pas directement observable, il faut établir une estimation comptable à l'aide d'une méthode, de données et d'hypothèses appropriées. Prescrite par le référentiel d'information financière applicable, ou choisie par la direction, la méthode vise à refléter les connaissances disponibles quant à l'influence prévue des variables d'évaluation pertinentes sur le coût ou le prix de l'élément en fonction de la base d'évaluation.

Incertitude d'estimation

4. La vulnérabilité d'un montant au manque de précision du processus d'évaluation est couramment appelée «incertitude d'évaluation» ou «incertitude de mesure» dans les référentiels comptables. L'incertitude d'estimation est définie dans la présente norme ISA comme la vulnérabilité au manque de précision inhérent à un processus d'évaluation. Elle survient lorsque le montant en numéraire d'un élément qui doit être comptabilisé ou faire l'objet d'informations dans les états financiers ne peut pas être évalué avec précision par l'observation directe du coût ou du prix. La stratégie d'évaluation de rechange la plus précise consiste alors à appliquer une méthode qui reflète les connaissances disponibles quant au coût ou au prix de l'élément en fonction de la base d'évaluation pertinente, et à utiliser des données observables pour les variables d'évaluation pertinentes.

5. Toutefois, la disponibilité limitée de ces connaissances ou de ces données – qui servent de données d'entrée dans le processus d'évaluation – peut restreindre leur vérifiabilité, et donc réduire la précision des résultats de l'évaluation. En outre, la plupart des référentiels comptables reconnaissent

que les informations qui devraient être prises en compte présentent des contraintes d'ordre pratique, par exemple lorsque le coût de leur obtention excéderait leurs avantages. Le manque de précision du processus d'évaluation qui est attribuable à ces contraintes est inhérent parce qu'il ne peut pas être éliminé. Par conséquent, ces contraintes sont des sources d'incertitude d'estimation. Les autres sources d'incertitude qui peuvent toucher le processus d'évaluation sont – en principe du moins – éliminables si la méthode est appliquée adéquatement, et elles constituent donc des sources d'anomalies potentielles plutôt que d'incertitude d'estimation.

6. Lorsque l'incertitude d'estimation est liée à des entrées ou sorties d'avantages économiques futurs qui pourraient ultimement découler d'un actif ou d'un passif sous-jacent, mais qui sont incertaines, le dénouement ne sera observable qu'après la date de clôture. D'après la nature de la base d'évaluation applicable et la nature de l'élément des états financiers en cause, et selon les situations et les circonstances liées à cet élément, il se peut que ce dénouement soit directement observable avant la finalisation des états financiers ou seulement plus tard. Dans le cas de certaines estimations comptables, le dénouement ne sera jamais directement observable.

7. Il se peut que certains dénouements incertains soient relativement faciles à prédire avec un niveau de précision élevé en ce qui concerne un élément en particulier. Par exemple, on peut prédire facilement la durée d'utilité d'une machine de production quand on dispose de suffisamment d'informations techniques à propos de sa durée d'utilité moyenne. Il est parfois impossible de prédire un dénouement futur (par exemple l'espérance de vie d'une personne en fonction d'hypothèses actuarielles) avec une précision raisonnable, mais possible de le faire avec une plus grande précision pour un groupe de personnes. Les bases d'évaluation peuvent dans certains cas indiquer que l'unité de comptabilisation pertinente aux fins de l'évaluation correspond au niveau d'un portefeuille, ce qui peut réduire l'incertitude d'estimation inhérente.

Complexité

8. La complexité (c'est-à-dire la complexité inhérente au processus d'établissement d'une estimation comptable, avant prise en considération des contrôles) est une source de risque inhérent qui peut se manifester dans les cas où :

   - il existe de nombreuses variables d'évaluation qui présentent des interrelations multiples ou non linéaires;
   - de multiples ensembles de données sont nécessaires pour déterminer les valeurs appropriées d'une ou de plusieurs variables d'évaluation;
   - les hypothèses nécessaires pour établir l'estimation comptable sont nombreuses ou corrélées;
   - les données utilisées sont intrinsèquement difficiles à identifier, à obtenir, à collecter, ou à comprendre.

9. La complexité peut être liée à la complexité de la méthode et du procédé de calcul ou modèle utilisé pour l'appliquer. Par exemple, la complexité du modèle peut être attribuable à la nécessité d'appliquer des concepts ou des techniques d'évaluation probabilistes, des formules d'évaluation d'options ou des techniques de simulation servant à prédire des dénouements incertains ou des comportements hypothétiques. De même, le procédé de calcul peut nécessiter l'utilisation de données provenant de plusieurs sources, ou de plusieurs ensembles de données, aux fins de l'établissement d'une hypothèse ou de l'application de concepts mathématiques ou statistiques poussés.

10. Plus le degré de complexité est élevé, plus il est probable que la direction devra appliquer des compétences ou des connaissances spécialisées pour établir une estimation comptable ou qu'elle devra retenir les services d'un expert de son choix, par exemple en ce qui concerne :

- les concepts et techniques d'évaluation pouvant être utilisés compte tenu de la base d'évaluation, des objectifs d'évaluation ou d'autres exigences du référentiel d'information financière applicable, et la manière d'appliquer ces concepts ou techniques;
- les variables d'évaluation sous-jacentes qui pourraient être pertinentes compte tenu de la nature de la base d'évaluation et de la nature des éléments des états financiers pour lesquels les estimations comptables sont établies, ainsi que des situations et des circonstances liées à ces éléments;
- l'identification des sources de données appropriées parmi les sources internes (y compris celles ne faisant pas partie du grand livre général ni des livres auxiliaires) ou externes, ou des solutions aux difficultés qui pourraient se poser en ce qui a trait à l'obtention de données à partir de ces sources ou au maintien de leur intégrité dans le cadre de l'application de la méthode, ou la compréhension de la pertinence et de la fiabilité de ces données.

11. La complexité liée aux données peut se manifester, par exemple, dans les cas où :

a) les données sont difficiles à obtenir ou concernent des opérations qui ne sont généralement pas accessibles. Même quand ces données sont accessibles, par exemple auprès d'une source d'informations externe, il peut être difficile d'en évaluer la pertinence et la fiabilité, à moins que cette source publie des informations adéquates sur l'origine des données sous-jacentes qu'elle a utilisées et sur la façon dont celles-ci ont été traitées;

b) les données qui reflètent le point de vue d'une source d'informations externe quant à des situations ou à des événements futurs, qui peuvent être pertinents pour étayer une hypothèse, sont difficiles à comprendre parce que la justification de ce point de vue et les informations prises en compte pour le formuler ne sont pas indiquées de façon transparente;

c) certains types de données sont intrinsèquement difficiles à comprendre parce qu'ils nécessitent la compréhension de certaines notions commerciales ou juridiques complexes sur le plan technique. Ce peut être le cas, par exemple, des données qui se trouvent dans les modalités d'accords juridiques relatifs à des opérations impliquant des instruments financiers ou des produits d'assurance complexes.

Subjectivité

12. La subjectivité (c'est-à-dire la subjectivité inhérente au processus d'établissement d'une estimation comptable, avant prise en considération des contrôles) reflète les limites inhérentes aux connaissances ou aux données qu'il est raisonnablement possible d'obtenir sur les variables d'évaluation. Lorsque de telles limites existent, il se peut que le référentiel d'information financière applicable réduise le degré de subjectivité en énonçant des exigences quant aux fondements devant servir à porter certains jugements. Ces exigences peuvent par exemple concerner des objectifs explicites ou implicites relatifs à l'évaluation, à la fourniture d'informations, à l'unité de comptabilisation ou à l'application d'une contrainte de coût. Le référentiel d'information financière applicable peut aussi souligner l'importance de ces jugements en imposant des exigences liées aux informations y afférentes à fournir.

13. La direction doit généralement porter des jugements pour déterminer une partie ou la totalité des éléments suivants, qui comportent souvent de la subjectivité :

- les approches, concepts, techniques et facteurs d'évaluation appropriés sur lesquels baser la méthode d'estimation, compte tenu des connaissances disponibles, si le référentiel d'information financière applicable ne comporte aucune exigence à ce sujet;
- les sources de données qu'il convient d'utiliser, s'il existe plusieurs sources de données potentielles et que les variables d'évaluation sont observables;
- les hypothèses ou l'éventail d'hypothèses qui conviennent, compte tenu des meilleures données disponibles (notamment les points de vue sur les marchés), si les variables d'évaluation ne sont pas observables;
- la fourchette de résultats raisonnablement possibles parmi lesquels choisir son estimation ponctuelle, et la probabilité relative que certains montants compris dans cette fourchette soient conformes aux objectifs de la base d'évaluation exigée par le référentiel d'information financière applicable;
- le choix de son estimation ponctuelle et des informations y afférentes en vue de leur inclusion dans les états financiers.

14. Il est nécessaire de porter des jugements aux fins de l'établissement d'hypothèses sur des événements ou situations futurs; la difficulté de ces jugements varie en fonction du degré d'incertitude lié à ces événements ou situations. Le niveau de précision avec lequel il est possible de prédire des événements ou situations futurs dépend du degré de prévisibilité de ces événements ou situations d'après les connaissances disponibles, dont celles relatives aux événements et situations passés et au dénouement de ceux-ci. Le manque de précision contribue aussi à l'incertitude d'estimation, comme mentionné plus haut.

15. En ce qui concerne les dénouements futurs, seuls leurs aspects qui sont incertains nécessitent l'élaboration d'hypothèses. Par exemple, lorsqu'on évalue la dépréciation possible d'une créance sur la vente de marchandises à la date de clôture, le montant de la créance est directement observable dans les documents relatifs à l'opération et peut être établi sans équivoque. Par contre, il se peut que le montant de la perte de valeur éventuelle soit incertain. Dans ce cas, les seules hypothèses nécessaires pourraient être celles qui concernent la probabilité, le montant et le moment de toute perte de valeur.

16. Cependant, dans d'autres cas, les montants des flux de trésorerie que les droits liés à un actif sont censés procurer peuvent être incertains. Il peut alors être nécessaire d'élaborer des hypothèses à la fois sur les montants des flux de trésorerie que les droits sont censés procurer et sur les pertes de valeur éventuelles.

17. Il peut être nécessaire pour la direction de tenir compte d'informations sur des situations et des événements passés, en plus des tendances actuelles et des prévisions. Les situations et les événements passés fournissent des informations historiques qui peuvent révéler des schémas historiques récurrents qu'il est possible d'extrapoler aux fins de l'évaluation de dénouements futurs. Lorsque les informations historiques évoluent d'une certaine manière au fil du temps (cycles ou tendances), on peut supposer que les schémas historiques sous-jacents évoluent eux aussi d'une façon relativement prévisible qui pourrait également être extrapolée aux fins de l'évaluation de dénouements futurs. D'autres types d'informations peuvent également révéler des changements

dans les schémas historiques, ou dans les cycles ou tendances connexes. Il peut être difficile de juger de la valeur prédictive de ces informations.

18. L'étendue et la nature (notamment le degré de subjectivité) des jugements portés aux fins de l'établissement des estimations comptables peuvent accroître la possibilité que la direction fasse preuve d'un parti pris dans ses décisions sur la façon dont il convient, selon elle, d'établir ces estimations comptables. Lorsque, de surcroît, le degré de complexité ou le degré d'incertitude d'estimation est élevé, ou que les deux le sont, cela peut donner l'occasion à la direction de faire preuve de parti pris ou donner lieu à des circonstances favorables à la perpétration d'une fraude, ce qui accroît le risque de parti pris de la direction ou de fraude.

Lien entre l'incertitude d'estimation, la subjectivité et la complexité

19. L'incertitude d'estimation entraîne de façon inhérente une variabilité des méthodes, des sources de données et des hypothèses pouvant servir à l'établissement d'une estimation comptable. Cette variabilité implique une part de subjectivité, et rend donc nécessaire l'exercice du jugement pour établir l'estimation comptable. En effet, la direction doit porter des jugements pour choisir les méthodes et les sources de données appropriées, pour élaborer les hypothèses et pour choisir son estimation ponctuelle et les informations y afférentes en vue de leur inclusion dans les états financiers. Ces jugements sont portés à la lumière des exigences du référentiel d'information financière applicable en matière de comptabilisation, d'évaluation, de présentation et de fourniture d'informations, mais ils demeurent subjectifs en raison des contraintes touchant la disponibilité et l'accessibilité des connaissances ou des informations permettant de les étayer.

20. La subjectivité de ces jugements peut donner l'occasion à la direction de faire preuve d'un parti pris, intentionnel ou non, lorsqu'elle les porte. Or, de nombreux référentiels comptables exigent que les informations préparées en vue de leur inclusion dans les états financiers soient neutres (c'est-à-dire sans parti pris). Considérant qu'il est possible – en principe du moins – d'éliminer tout parti pris du processus d'estimation, les sources de partis pris pouvant teinter les jugements portés lorsqu'il y a une part de subjectivité constituent des sources d'anomalies potentielles plutôt que d'incertitude d'estimation.

21. La variabilité inhérente des méthodes, des sources de données et des hypothèses pouvant servir à l'établissement d'une estimation comptable (voir le paragraphe 19) entraîne aussi une variabilité des résultats possibles de l'évaluation. L'amplitude de la fourchette des résultats raisonnablement possibles de l'évaluation dépend du degré d'incertitude d'estimation et est couramment appelée la «sensibilité» de l'estimation comptable. Le processus d'estimation implique non seulement de déterminer les résultats raisonnablement possibles de l'évaluation, mais aussi d'analyser l'incidence de la variabilité inhérente des méthodes, des sources de données et des hypothèses sur cette fourchette (c'est ce qu'on appelle une «analyse de sensibilité»).

22. Pour que la présentation d'une estimation comptable dans les états financiers donne une image fidèle (exhaustive, neutre et exempte d'erreurs), lorsque l'exige le référentiel d'information financière applicable, la direction doit porter des jugements appropriés afin de choisir son estimation ponctuelle de manière appropriée parmi la fourchette de résultats raisonnablement possibles de l'évaluation, ainsi que des informations y afférentes décrivant adéquatement l'incertitude d'estimation. Ces jugements peuvent eux-mêmes impliquer de la subjectivité, selon la nature des exigences du référentiel d'information financière applicable qui traitent de ces questions. Par exemple, il se peut que le référentiel d'information financière applicable impose une base particulière (par exemple l'espérance mathématique ou la meilleure estimation) pour le choix de l'estimation ponctuelle de la

direction. De même, il se peut qu'il impose la fourniture d'informations particulières, d'informations répondant à des objectifs spécifiés, ou d'informations supplémentaires qui sont nécessaires pour donner une image fidèle dans les circonstances.

23. Même si elle peut être plus difficile à établir avec précision qu'une estimation comptable comportant un degré d'incertitude d'estimation plus faible, une estimation comptable comportant un degré élevé d'incertitude d'estimation peut avoir une pertinence suffisante, du point de vue des utilisateurs d'états financiers, pour justifier sa comptabilisation dans les états financiers, à condition – lorsque l'exige le référentiel d'information financière applicable – qu'il soit possible de donner une image fidèle de l'élément en cause. Dans certains cas, il peut arriver que l'incertitude d'estimation soit si grande que les critères de comptabilisation prescrits par le référentiel d'information financière applicable ne soient pas remplis, rendant inappropriée la comptabilisation de l'estimation comptable dans les états financiers. Malgré cela, il peut tout de même y avoir des exigences pertinentes en matière d'informations à fournir. Par exemple, il peut être nécessaire de fournir l'estimation ponctuelle ou la fourchette de résultats raisonnablement possibles de l'évaluation, et des informations décrivant l'incertitude d'estimation et les contraintes touchant la comptabilisation de l'élément en cause. Les exigences du référentiel d'information financière applicable qui s'appliquent dans ces circonstances peuvent être plus ou moins précises, ce qui peut donner lieu à d'autres jugements empreints de subjectivité.

Annexe 2

(Réf. : par. A146)

Communication avec les responsables de la gouvernance

Voici des questions que l'auditeur peut envisager d'inclure dans sa communication, aux responsables de la gouvernance, de son point de vue sur des aspects qualitatifs importants des pratiques comptables de l'entité en ce qui concerne les estimations comptables et les informations y afférentes :

a) la manière dont la direction identifie les opérations, les autres événements et les situations pouvant nécessiter l'établissement ou la révision d'estimations comptables ou d'informations y afférentes;

b) les risques d'anomalies significatives;

c) l'importance relative des estimations comptables par rapport aux états financiers pris dans leur ensemble;

d) le degré (ou l'absence) de compréhension manifestée par la direction à l'égard de la nature et de la portée des estimations comptables ainsi que des risques qui leur sont associés;

e) le fait que la direction ait appliqué ou non les compétences ou les connaissances spécialisées qui étaient appropriées ou qu'elle ait retenu ou non les services d'experts appropriés;

f) le point de vue de l'auditeur sur l'écart entre son estimation ponctuelle ou son intervalle de confiance et l'estimation ponctuelle de la direction;

g) le point de vue de l'auditeur sur le caractère approprié du choix des méthodes comptables liées aux estimations comptables et de la présentation des estimations comptables dans les états financiers;

h) les indices d'un parti pris possible de la direction;

i) le fait qu'il y ait ou non, ou qu'il aurait dû y avoir ou non, un changement dans les méthodes d'établissement des estimations comptables par rapport à la période précédente;

j) lorsqu'il y a eu un changement dans les méthodes d'établissement des estimations comptables par rapport à la période précédente, les raisons sous-tendant ce changement, de même que le dénouement des estimations comptables incluses dans les états financiers des périodes précédentes;

k) le fait que les méthodes employées par la direction aux fins de l'établissement des estimations comptables, notamment lorsque la direction a utilisé un modèle, sont appropriées ou non au regard des objectifs d'évaluation, de la nature des éléments des états financiers pour lesquels les estimations sont établies – ainsi que des situations et des circonstances liées à ces éléments –, et des autres exigences du référentiel d'information financière applicable;

l) la nature et les conséquences des hypothèses importantes utilisées aux fins de l'établissement des estimations comptables et le degré de subjectivité qu'implique l'élaboration des hypothèses;

m) la cohérence, ou le manque de cohérence, des hypothèses importantes entre elles et avec les hypothèses utilisées aux fins de l'établissement des autres estimations comptables ou dans les autres secteurs d'activité de l'entité;

n) le fait que la direction ait ou non l'intention de mener certaines actions, et la capacité de le faire, lorsque cela est pertinent pour évaluer le caractère approprié des hypothèses importantes ou la conformité avec le référentiel d'information financière applicable;

o) la manière dont la direction a tenu compte d'autres hypothèses ou dénouements possibles, et les raisons pour lesquelles elle ne les a pas retenus, ou la façon dont elle a répondu autrement à l'incertitude d'estimation lors de l'établissement de l'estimation comptable;

p) le fait que les données et les hypothèses importantes utilisées par la direction aux fins de l'établissement des estimations comptables soient appropriées ou non au regard du référentiel d'information financière applicable;

q) la pertinence et la fiabilité des informations provenant d'une source d'informations externe;

r) les difficultés importantes liées à l'obtention d'éléments probants suffisants et appropriés quant aux données provenant d'une source d'informations externe ou quant aux évaluations effectuées par la direction ou par un expert choisi par celle-ci;

s) les différences importantes entre les jugements posés respectivement par l'auditeur et par la direction ou un expert choisi par celle-ci au sujet des évaluations;

t) les incidences potentielles, sur les états financiers de l'entité, des risques et expositions significatifs devant faire l'objet d'informations dans les états financiers, y compris l'incertitude d'estimation associée aux estimations comptables;

u) le caractère raisonnable des informations fournies sur l'incertitude d'estimation dans les états financiers;

v) le fait que les décisions de la direction concernant la comptabilisation, l'évaluation et la présentation des estimations comptables – ainsi que la fourniture d'informations y afférentes – dans les états financiers soient conformes ou non au référentiel d'information financière applicable.

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT 550

PARTIES LIÉES

(En vigueur pour les audits d'états financiers des périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009.)

SOMMAIRE

Paragraphe

Introduction

Champ d'application de la présente norme ISA 1

Nature des relations et opérations avec les parties liées 2

Responsabilités de l'auditeur 3-7

Date d'entrée en vigueur 8

Objectifs 9

Définitions 10

Exigences

Procédures d'évaluation des risques et activités connexes 11-17

Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives associés aux relations et opérations avec les parties liées 18-19

Réponse à l'évaluation des risques d'anomalies significatives associés à des relations et opérations avec les parties liées 20-24

Évaluation du traitement comptable et de la communication des relations et opérations avec les parties liées qui ont été identifiées 25

Déclarations écrites 26

Communication avec les responsables de la gouvernance 27

Documentation 28

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Responsabilités de l'auditeur A1-A3

Définition de « partie liée » A4-A7

Procédures d'évaluation des risques et activités connexes A8-A28

Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives associés aux relations et opérations avec les parties liées A29-A30

Réponse à l'évaluation des risques d'anomalies significatives associés à des relations et opérations avec les parties liées A31-A45

Évaluation du traitement comptable et de la communication des relations et opérations avec les parties liées qui ont été identifiées A46-A47

Déclarations écrites A48-A49

Communication avec les responsables de la gouvernance.....A50

La Norme internationale d'audit (ISA) 550, *Parties liées*, 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 des responsabilités qui incombent à l'auditeur, dans le cadre d'un audit d'états financiers, en ce qui concerne les relations et opérations avec les parties liées. Elle fournit des précisions sur la manière d'appliquer la norme ISA 315 (révisée)[1], la norme ISA 330[2] et la norme ISA 240[3] par rapport aux risques d'anomalies significatives associés aux relations et opérations avec les parties liées.

Nature des relations et opérations avec les parties liées

2. De nombreuses opérations avec les parties liées sont conclues dans le cadre normal des activités. Elles peuvent alors ne pas donner lieu à un risque plus élevé d'anomalies significatives dans les états financiers que les opérations similaires avec des parties non liées. Toutefois, la nature des relations et opérations avec les parties liées peut, dans certaines circonstances, donner lieu à un risque plus élevé d'anomalies significatives dans les états financiers que les opérations avec des parties non liées. Par exemple :

   - les parties liées peuvent exercer leurs activités en ayant recours à un large éventail de liens et de structures complexes, d'où une plus grande complexité des opérations entre parties liées ;
   - les systèmes d'information peuvent s'avérer inefficaces pour identifier ou synthétiser les opérations et les soldes entre une entité et ses parties liées ;
   - les opérations avec les parties liées peuvent ne pas être conclues dans des conditions de marché normales ; il arrive notamment que certaines opérations avec les parties liées ne soient pas conclues moyennant contrepartie.

Responsabilités de l'auditeur

3. Du fait que les parties liées ne sont pas indépendantes les unes des autres, de nombreux référentiels d'information financière contiennent des exigences spécifiques quant à la comptabilisation et à la communication des relations, des opérations et des soldes avec les parties liées, afin de permettre aux utilisateurs des états financiers de comprendre la nature de ces relations, opérations et soldes, et leurs incidences réelles ou potentielles sur les états financiers. Lorsque le référentiel d'information financière applicable contient de telles exigences, l'auditeur a l'obligation de mettre en œuvre des procédures d'audit pour identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives pouvant découler du fait que l'entité n'aurait pas correctement comptabilisé ou communiqué les relations, opérations ou soldes avec les parties liées en conformité avec les exigences énoncées dans le référentiel, et pour répondre à ces risques.

4. Même si le référentiel d'information financière applicable ne contient que des exigences minimes, voire aucune exigence, concernant les parties liées, il est néanmoins nécessaire que l'auditeur acquière une compréhension des relations et opérations de l'entité avec les parties liées qui soit

---

[1] 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*.

[2] Norme ISA 330, *Réponses de l'auditeur à l'évaluation des risques*.

[3] Norme ISA 240, *Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers*.

suffisante pour lui permettre de déterminer si les états financiers, dans la mesure où ils sont affectés par ces relations et opérations : (Réf. : par. A1)

a) donnent une image fidèle (lorsque le référentiel repose sur le principe d'image fidèle) ; (Réf. : par. A2)

b) ne sont pas trompeurs (lorsque le référentiel repose sur l'obligation de conformité). (Réf. : par. A3)

5. En outre, la compréhension des relations et des opérations de l'entité avec les parties liées s'avère pertinente pour l'auditeur aux fins de l'évaluation de la présence ou non d'un ou de plusieurs facteurs de risque de fraude, exigée par la norme ISA 240[4], parce qu'une fraude peut être plus facilement commise par l'intermédiaire de parties liées.

6. En raison des limites inhérentes à l'audit, il existe un risque inévitable que certaines anomalies significatives contenues dans les états financiers puissent ne pas être détectées, même si l'audit a été bien planifié et réalisé conformément aux normes ISA[5]. En ce qui concerne les parties liées, les effets potentiels de ces limites inhérentes sur la capacité de l'auditeur de détecter des anomalies significatives sont plus grands, notamment pour les raisons suivantes :

- il se peut que la direction n'ait pas connaissance de toutes les relations et opérations avec les parties liées, en particulier si le référentiel d'information financière applicable ne contient pas d'exigences concernant les parties liées ;
- il se peut que les possibilités de collusion, de dissimulation ou de falsification de la part de la direction soient accrues dans le cadre des relations avec les parties liées.

7. Faire preuve d'esprit critique pendant la planification et la réalisation de l'audit comme l'exige la norme ISA 200[6] est donc particulièrement important dans ce contexte, compte tenu de la possibilité que des relations et opérations avec les parties liées n'aient pas été communiquées. Les exigences de la présente norme ISA visent à aider l'auditeur à identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives associés aux relations et opérations avec les parties liées, et à concevoir des procédures d'audit à mettre en œuvre en réponse à son évaluation des risques.

Date d'entrée en vigueur

8. La présente norme ISA s'applique aux audits d'états financiers des périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009.

Objectifs

9. Les objectifs de l'auditeur sont :

a) indépendamment du fait que le référentiel d'information financière applicable contienne ou non des exigences concernant les parties liées, d'acquérir une compréhension des relations et opérations avec les parties liées qui soit suffisante pour lui permettre :

---

[4] Norme ISA 240, paragraphe 25.

[5] Norme ISA 200, *Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et réalisation d'un audit conforme aux Normes internationales d'audit*, paragraphes A53 et A54.

[6] Norme ISA 200, paragraphe 15.

i) de reconnaître les facteurs de risque de fraude découlant, le cas échéant, de relations et d'opérations avec les parties liées qui sont pertinents pour l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes ;

ii) de conclure, en se fondant sur les éléments probants obtenus, si les états financiers, dans la mesure où ils sont affectés par ces relations et opérations :

a. donnent une image fidèle (lorsque le référentiel repose sur le principe d'image fidèle),

b. ne sont pas trompeurs (lorsque le référentiel repose sur une obligation de conformité) ;

b) en outre, lorsque le référentiel d'information financière applicable contient des exigences concernant les parties liées, d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés attestant si l'identification, la comptabilisation et la communication des relations et opérations avec les parties liées dans les états financiers sont en conformité avec le référentiel.

Définitions

10. Dans les normes ISA, on entend par :

a) « opération conclue dans des conditions de concurrence normale », une opération conclue selon des termes et conditions analogues à ceux dont conviendraient un acheteur et un vendeur consentants non liés et agissant indépendamment l'un de l'autre au mieux de leurs intérêts respectifs ;

b) « partie liée », une partie qui est : (Réf. : par. A4 à A7)

i) soit une partie liée au sens du référentiel d'information financière applicable,

ii) soit, lorsque le référentiel d'information financière applicable ne contient que des exigences minimes, voire aucune exigence, concernant les parties liées :

a. une personne ou une autre entité qui exerce le contrôle ou une influence notable, directement ou indirectement par l'entremise d'un ou de plusieurs intermédiaires, sur l'entité présentant l'information financière,

b. une autre entité sur laquelle l'entité présentant l'information financière exerce le contrôle ou une influence notable, directement ou indirectement par l'entremise d'un ou de plusieurs intermédiaires,

c. une autre entité qui se trouve, avec l'entité présentant l'information financière, sous un contrôle commun du fait :

i. soit d'actionnaires communs qui les contrôlent,

ii. soit de propriétaires qui sont proches parents,

iii. ou d'une haute direction commune.

Toutefois, des entités sous le contrôle commun d'une collectivité publique (c'est-à-dire l'État ou une collectivité régionale ou locale) ne sont pas considérées comme

liées à moins qu'elles ne réalisent entre elles des opérations importantes ou qu'elles ne partagent des ressources dans une mesure importante.

Exigences

Procédures d'évaluation des risques et activités connexes

11. Dans le cadre des procédures d'évaluation des risques et des activités connexes que la norme ISA 315 (révisée) et la norme ISA 240 imposent à l'auditeur au cours de l'audit[7], l'auditeur doit mettre en œuvre les procédures et activités connexes mentionnées aux paragraphes 12 à 17 afin de réunir des informations pertinentes pour l'identification des risques d'anomalies significatives associés aux relations et opérations avec les parties liées. (Réf. : par. A8)

Compréhension des relations et opérations de l'entité avec les parties liées

12. Les entretiens entre les membres de l'équipe de mission qu'exigent les normes ISA 315 (révisée) et 240[8] doivent notamment porter sur la possibilité que les états financiers comportent des anomalies significatives résultant de fraudes ou d'erreurs qui pourraient découler des relations et opérations de l'entité avec les parties liées. (Réf. : par. A9 et A10)

13. L'auditeur doit s'enquérir auprès de la direction :

    a) de l'identité des parties liées à l'entité, y compris des changements par rapport à la période précédente ; (Réf. : par. A11 à A14)

    b) de la nature des relations entre l'entité et les parties liées ;

    c) de toute opération conclue avec les parties liées au cours de la période et, le cas échéant, du type d'opération et de son objet.

14. L'auditeur doit faire des demandes d'informations auprès de la direction et d'autres personnes au sein de l'entité et mettre en œuvre d'autres procédures d'évaluation des risques considérées comme appropriées afin d'acquérir une compréhension des contrôles que, le cas échéant, la direction a mis en place pour : (Réf. : par. A15 à A20)

    a) identifier, comptabiliser et communiquer les relations et opérations avec les parties liées conformément au référentiel d'information financière applicable ;

    b) autoriser et approuver les opérations et les accords importants avec les parties liées ; (Réf. : par. A21)

    c) autoriser et approuver les opérations et les accords importants qui sortent du cadre normal des activités de l'entité.

Nécessité de rester attentif aux informations sur les parties liées lors de l'examen des documents comptables ou autres documents

15. Au cours de l'audit, lors de son inspection des documents comptables ou autres documents, l'auditeur doit rester attentif aux accords et aux autres informations pouvant indiquer l'existence

---

[7] Norme ISA 315 (révisée), paragraphe 5, et norme ISA 240, paragraphe 17.

[8] Norme ISA 315 (révisée), paragraphe 10, et norme ISA 240, paragraphe 16.

de relations ou d'opérations avec des parties liées que la direction n'aurait pas identifiées ou qu'elle ne lui aurait pas communiquées antérieurement. (Réf. : par. A22 et A23)

En particulier, l'auditeur doit inspecter les documents suivants à la recherche d'indices de l'existence de telles relations ou opérations :

a) les confirmations bancaires ou juridiques obtenues dans le cadre des procédures d'audit mises en œuvre ;

b) les procès-verbaux des assemblées des actionnaires et des réunions des responsables de la gouvernance ;

c) les autres documents comptables ou autres documents qu'il considère nécessaire d'inspecter dans le contexte de l'entité.

16. Si l'auditeur identifie, lors de la mise en œuvre des procédures d'audit exigées par le paragraphe 15 ou d'autres procédures d'audit, des opérations importantes sortant du cadre normal des activités de l'entité, il doit s'enquérir auprès de la direction : (Réf. : par. A24 et A25)

a) de la nature de ces opérations ; (Réf. : par. A26)

b) de la possibilité que des parties liées soient impliquées. (Réf. : par. A27)

Partage des informations sur les parties liées avec les autres membres de l'équipe de mission

17. L'auditeur doit faire part des informations pertinentes obtenues au sujet des parties liées à l'entité aux autres membres de l'équipe de mission. (Réf. : par. A28)

Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives associés aux relations et opérations avec les parties liées

18. Pour satisfaire à l'exigence de la norme ISA 315 (révisée) qui lui impose d'identifier et d'évaluer les risques d'anomalies significatives[9], l'auditeur doit identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives associés aux relations et aux opérations avec les parties liées et déterminer si certains d'entre eux constituent des risques importants. Lorsqu'il procède à cette détermination, l'auditeur doit considérer comme donnant lieu à des risques importants les opérations importantes avec des parties liées, qui ont été identifiées et qui sortent du cadre normal des activités de l'entité.

19. Si l'auditeur identifie des facteurs de risque de fraude (y compris des circonstances associées à l'existence d'une partie liée exerçant une influence dominante) lors de la mise en œuvre des procédures d'évaluation des risques et des activités connexes concernant les parties liées, il doit tenir compte de ces informations lors de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes conformément à la norme ISA 240. (Réf. : par. A6, A29 et A30)

Réponse à l'évaluation des risques d'anomalies significatives associés à des relations et opérations avec les parties liées

20. Pour se conformer à l'exigence de la norme ISA 330 qui impose à l'auditeur de prendre des mesures en réponse à son évaluation des risques[10], celui-ci procède entre autres à la conception

[9] Norme ISA 315 (révisée), paragraphe 25.

[10] Norme ISA 330, paragraphes 5 et 6.

et à la mise en œuvre de procédures d'audit complémentaires pour obtenir des éléments probants suffisants et appropriés concernant les risques identifiés d'anomalies significatives associés à des relations et opérations avec les parties liées. Ces procédures d'audit doivent comprendre celles qu'exigent les paragraphes 21 à 24. (Réf. : par. A31 à A34)

Identification de parties liées ou d'opérations importantes avec des parties liées qui n'ont pas été identifiées ou communiquées antérieurement

21. Si l'auditeur identifie des accords ou des informations qui portent à croire qu'il existe des relations ou des opérations avec des parties liées que la direction n'a pas identifiées ou ne lui a pas communiquées antérieurement, il doit déterminer si les circonstances sous-jacentes confirment l'existence de ces relations ou opérations.

22. Si l'auditeur identifie des parties liées ou des opérations importantes avec des parties liées que la direction n'a pas identifiées ou ne lui a pas communiquées antérieurement, il doit :

    a) communiquer rapidement les informations pertinentes aux autres membres de l'équipe de mission ; (Réf. : par. A35)

    b) lorsque le référentiel d'information financière applicable contient des exigences concernant les parties liées :

        i) demander à la direction d'identifier toutes les opérations avec les parties liées nouvellement identifiées afin qu'il puisse les évaluer de manière plus approfondie,

        ii) demander pourquoi les contrôles mis en place par l'entité à l'égard des relations et opérations avec les parties liées n'ont pas permis de les identifier ou de les communiquer ;

    c) mettre en œuvre des procédures de corroboration appropriées portant sur ces parties liées nouvellement identifiées ou opérations importantes nouvellement identifiées avec des parties liées ; (Réf. : par. A36)

    d) réévaluer le risque qu'il puisse exister d'autres parties liées ou opérations importantes avec des parties liées qui n'aient pas été identifiées ou ne lui aient pas été communiquées antérieurement par la direction et mettre en œuvre les procédures d'audit supplémentaires considérées comme nécessaires ;

    e) lorsque le défaut de communication de la part de la direction semble volontaire (indiquant par là un risque d'anomalies significatives résultant de fraudes), en évaluer les incidences sur l'audit. (Réf. : par. A37)

Opérations importantes avec des parties liées qui ont été identifiées et qui sortent du cadre normal des activités de l'entité

23. Dans le cas des opérations importantes avec des parties liées qui ont été identifiées et qui sortent du cadre normal des activités de l'entité, l'auditeur doit :

    a) inspecter les contrats ou accords sous-jacents, s'il en existe, et évaluer si :

        i) la justification économique (ou l'absence de justification économique) des opérations donne à croire qu'elles ont peut-être été conclues dans le but de présenter des

informations financières mensongères ou de dissimuler un détournement d'actifs[11], (Réf. : par. A38 et A39)

ii) les termes et conditions des opérations concordent avec les explications de la direction,

iii) les opérations ont été correctement comptabilisées et communiquées, conformément au référentiel d'information financière applicable ;

b) obtenir des éléments probants qui confirment que les opérations ont été correctement autorisées et approuvées. (Réf. : par. A40 et A41)

Assertions indiquant que les opérations avec les parties liées ont été conclues selon des termes et conditions équivalents à ceux d'opérations réalisées dans des conditions de concurrence normale

24. Si les états financiers contiennent une assertion de la direction indiquant qu'une opération avec une partie liée a été conclue selon des termes et conditions équivalents à des conditions de concurrence normale, l'auditeur doit obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur cette assertion. (Réf. : par. A42 à A45)

Évaluation du traitement comptable et de la communication des relations et opérations avec les parties liées qui ont été identifiées

25. Pour se former une opinion sur les états financiers conformément à la norme ISA 700 (révisée)[12], l'auditeur doit évaluer : (Réf. : par. A46)

a) si le traitement comptable et la communication des relations et des opérations avec les parties liées qui ont été identifiées étaient appropriés et conformes au référentiel d'information financière applicable ; (Réf. : par. A47)

b) si les effets des relations et des opérations avec les parties liées :

i) font en sorte que les états financiers ne donnent pas une image fidèle (lorsque le référentiel repose sur le principe d'image fidèle),

ii) aboutissent à des états financiers trompeurs (lorsque le référentiel repose sur une obligation de conformité).

Déclarations écrites

26. Lorsque le référentiel d'information financière applicable contient des exigences concernant les parties liées, l'auditeur doit obtenir des déclarations écrites de la direction et, le cas échéant, des personnes responsables de la gouvernance confirmant : (Réf. : par. A48 et A49)

a) qu'elles ont communiqué à l'auditeur l'identité des parties liées à l'entité et toutes les relations et opérations avec les parties liées dont elles ont connaissance ;

b) qu'elles ont correctement comptabilisé et communiqué ces relations et opérations conformément aux exigences du référentiel.

---

[11] Norme ISA 240, alinéa 33 c).

[12] Norme ISA 700 (révisée), *Opinion et rapport sur des états financiers*, paragraphes 10 à 15.

Communication avec les responsables de la gouvernance

27. À moins que tous les responsables de la gouvernance ne participent à la gestion de l'entité[13], l'auditeur doit leur communiquer les questions importantes qui surgissent au cours de l'audit en rapport avec les parties liées à l'entité. (Réf. : par. A50)

Documentation

28. L'auditeur doit consigner dans son dossier le nom des parties liées identifiées ainsi que la nature des relations avec les parties liées[14].

***

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Responsabilités de l'auditeur

Référentiels d'information financière ne contenant que des exigences minimes concernant les parties liées (Réf. : par. 4)

A1. Un référentiel d'information financière applicable qui ne contient que des exigences minimes concernant les parties liées est un référentiel qui, tout en définissant le terme « partie liée », lui donne une extension nettement plus étroite que dans la définition du sous-alinéa 10 b)ii) de la présente norme ISA, si bien que toute exigence de communication d'informations sur les relations et opérations avec les parties liées que pourrait contenir ce référentiel ne viserait qu'un nombre considérablement plus restreint de relations et d'opérations que la présente norme ISA.

Référentiels reposant sur le principe d'image fidèle (Réf. : alinéa 4 a))

A2. Dans le contexte d'un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle[15], les relations et opérations avec les parties liées peuvent faire en sorte que les états financiers ne donnent pas une image fidèle lorsque, par exemple, la réalité économique de telles relations et opérations n'est pas correctement reflétée dans les états financiers. Ainsi, l'objectif d'image fidèle peut ne pas être rempli si la vente d'un bien par l'entité à un actionnaire détenant le contrôle pour un prix supérieur ou inférieur à sa juste valeur de marché a été comptabilisée comme une opération entraînant un profit ou une perte pour l'entité alors qu'elle constitue peut-être un apport ou un remboursement de capital, ou le versement d'un dividende.

Référentiels reposant sur l'obligation de conformité (Réf. : alinéa 4 b))

A3. Dans le contexte d'un référentiel reposant sur l'obligation de conformité, la question de savoir si des relations et opérations avec les parties liées font en sorte que les états financiers soient trompeurs, comme l'évoque la norme ISA 700 (révisée), dépend des circonstances particulières de la mission. Par exemple, même si l'absence d'informations sur des opérations avec les parties liées dans les états financiers est conforme au référentiel et aux textes légaux ou réglementaires applicables, les états financiers pourraient être trompeurs si l'entité tire une partie très substantielle de son chiffre d'affaires d'opérations avec des parties liées et que ce fait n'est pas

---

[13] Norme ISA 260 (révisée), *Communication avec les responsables de la gouvernance*, paragraphe 13.

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

[15] Les termes «référentiel reposant sur le principe d'image fidèle» et «référentiel reposant sur l'obligation de conformité» sont définis à l'alinéa 13 a) de la norme ISA 200.

communiqué. Toutefois, extrêmement rares seront les cas où l'auditeur considérera comme trompeurs des états financiers préparés et présentés conformément à un référentiel reposant sur l'obligation de conformité si, conformément à la norme ISA 210[16], il a déterminé que ce référentiel est acceptable[17].

Définition de « partie liée » (Réf. : alinéa 10 b))

A4. Les concepts de contrôle et d'influence notable sont abordés dans de nombreux référentiels d'information financière. Même s'il se peut que ces concepts y soient désignés par des termes différents, on y explique généralement :

a) que le contrôle est le pouvoir de diriger les politiques financières et opérationnelles d'une entité afin d'obtenir des avantages de ses activités ;

b) que l'influence notable (qu'elle soit acquise par la détention d'actions, par les statuts ou par un accord) est le pouvoir de participer aux décisions relatives aux politiques financières et opérationnelles de l'entité, sans toutefois exercer un contrôle sur ces politiques.

A5. L'existence des relations suivantes peut indiquer l'exercice du contrôle ou d'une influence notable :

a) la détention, directe ou indirecte, d'une part des capitaux propres de l'entité ou d'une autre forme de participation financière dans celle-ci ;

b) la détention, directe ou indirecte, par l'entité d'une part des capitaux propres d'autres entités ou d'une autre forme de participation financière dans celles-ci ;

c) l'appartenance au groupe des responsables de la gouvernance ou des principaux dirigeants (c'est-à-dire les membres de la direction qui détiennent l'autorité et assument les responsabilités en matière de planification, de direction et de contrôle des activités de l'entité) ;

d) le fait d'être un membre de la famille proche d'une des personnes mentionnées à l'alinéa c) ;

e) le fait d'avoir des relations d'affaires importantes avec une des personnes mentionnées à l'alinéa c).

Parties liées exerçant une influence dominante

A6. Il peut arriver que des parties liées, du fait de leur capacité à exercer le contrôle ou une influence notable, soient en position d'exercer une influence dominante sur l'entité ou ses dirigeants. La prise en compte d'une telle influence dominante est pertinente lors de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes, ainsi que le précisent les paragraphes A29 et A30.

---

[16] Norme ISA 210, *Accord sur les termes et conditions d'une mission d'audit*, alinéa 6 a).

[17] Norme ISA 700 (révisée), paragraphe A17.

Entités ad hoc liées

A7. Dans certaines circonstances, il peut arriver qu'une entité ad hoc[18] constitue une partie liée à l'entité du fait que celle-ci la contrôle en substance, même si elle ne détient qu'une participation minime ou aucune participation dans les capitaux propres de l'entité ad hoc.

Procédures d'évaluation des risques et activités connexes

Risques d'anomalies significatives associés aux relations et opérations avec des parties liées (Réf. : par. 11)

Considérations propres aux entités du secteur public

A8. Les responsabilités de l'auditeur d'une entité du secteur public en ce qui concerne les relations et opérations avec des parties liées peuvent varier en fonction du mandat d'audit ou des obligations qu'imposent aux entités du secteur public les textes légaux ou réglementaires ou autres textes émanant d'une autorité. En conséquence, il se peut que les responsabilités de l'auditeur d'une entité du secteur public ne se limitent pas à la prise en considération des risques d'anomalies significatives associés aux relations et opérations avec les parties liées, mais qu'elles comportent également une obligation plus large de tenir compte des risques de non-conformité aux textes légaux ou réglementaires ou autres textes émanant d'une autorité qui régissent les organismes du secteur public et leur imposent des obligations spécifiques dans la conduite des affaires avec des parties liées. En outre, il peut être nécessaire que l'auditeur de l'entité du secteur public tienne compte d'exigences en matière d'information financière applicables aux relations et opérations avec les parties liées qui, dans le secteur public, soient différentes de celles du secteur privé.

Compréhension des relations et opérations de l'entité avec des parties liées

Entretiens entre les membres de l'équipe de mission (Réf. : par. 12)

A9. Les entretiens entre les membres de l'équipe de mission peuvent notamment porter sur les sujets suivants :

- la nature et l'étendue des relations et opérations de l'entité avec des parties liées (en utilisant, par exemple, les feuilles de travail sur les parties liées identifiées que l'auditeur met à jour après chaque audit);
- la grande importance de faire preuve d'esprit critique tout au long de l'audit compte tenu du potentiel d'anomalies significatives associées aux relations et opérations avec les parties liées;
- les circonstances ou conditions propres à l'entité qui peuvent indiquer l'existence de relations ou d'opérations avec des parties liées que la direction n'aurait pas identifiées ou n'aurait pas communiquées antérieurement à l'auditeur (par exemple, structure organisationnelle complexe, utilisation d'entités ad hoc pour des opérations hors bilan ou système d'information inadéquat);
- les documents comptables ou autres documents qui peuvent indiquer l'existence de relations ou d'opérations avec des parties liées;

[18] Les paragraphes A34 et A35 de la norme ISA 315 (révisée) fournissent des indications sur la nature d'une entité ad hoc.

- l'importance que la direction et les responsables de la gouvernance attachent à l'identification, au traitement comptable approprié et à la communication des relations et opérations avec les parties liées (lorsque le référentiel d'information financière applicable contient des exigences concernant les parties liées), et le risque connexe de contournement des contrôles pertinents par la direction.

A10. En outre, dans un contexte de fraude, une partie des entretiens peut porter spécifiquement sur la façon dont les parties liées peuvent être impliquées dans une fraude. Par exemple :

- la façon dont des entités ad hoc contrôlées par la direction pourraient servir à faciliter la gestion des résultats;
- la façon dont des opérations entre l'entité et un associé d'affaires connu d'un des principaux membres de la direction pourraient être structurées pour faciliter le détournement d'actifs de l'entité.

L'identité des parties liées à l'entité (Réf. : alinéa 13 a))

A11. Lorsque le référentiel d'information financière applicable contient des exigences concernant les parties liées, il est probable que la direction aura facilement accès à l'information sur l'identité des parties liées à l'entité puisque, pour que l'entité satisfasse aux exigences comptables et d'information financière du référentiel, il aura d'abord fallu que ses systèmes d'information enregistrent, traitent et synthétisent les relations et opérations avec des parties liées. Il est donc probable que la direction disposera d'une liste complète des parties liées ainsi que des changements survenus par rapport à la période précédente. Dans le cas des missions récurrentes, les informations que fournit la direction à la demande de l'auditeur constituent des éléments que celui-ci peut comparer avec le contenu de ses propres feuilles de travail sur les parties liées constituées lors des audits précédents.

A12. En revanche, lorsque le référentiel ne contient pas d'exigences concernant les parties liées, il peut arriver que l'entité soit dépourvue de tels systèmes d'information. En pareille situation, la direction n'a pas nécessairement connaissance de l'existence de toutes les parties liées. Néanmoins, l'obligation de procéder aux demandes d'informations prescrites par le paragraphe 13 s'applique toujours parce qu'il se peut que la direction ait connaissance de l'existence de parties liées au sens de la présente norme ISA. En pareil cas, toutefois, il est probable que les demandes d'informations formulées par l'auditeur quant à l'identité des parties liées à l'entité feront partie des procédures d'évaluation des risques et des activités connexes qu'il met en œuvre conformément à la norme ISA 315 (révisée) afin d'obtenir des informations sur :

- la structure de propriété et la structure de gouvernance de l'entité;
- les types d'investissements réalisés et prévus par l'entité;
- l'organisation interne et les modes de financement de l'entité.

Dans le cas particulier des relations du fait d'un contrôle commun, comme la direction est d'autant plus susceptible d'avoir connaissance de telles relations qu'elles revêtent une importance économique pour l'entité, il est probable que les demandes d'informations de l'auditeur seront plus efficaces si elles sont axées sur la question de savoir si les parties avec

lesquelles l'entité conclut des opérations importantes ou partage des ressources dans une mesure importante sont des parties liées.

A13. Dans le contexte d'un audit de groupe, la norme ISA 600 exige de l'équipe affectée à l'audit de groupe qu'elle fournisse aux auditeurs des composantes une liste des parties liées dressée par la direction du groupe ainsi que l'identité de toute autre partie liée dont elle a elle-même connaissance[19]. Lorsque l'entité est une composante d'un groupe, cette information fournit une base utile à l'auditeur pour ses demandes d'informations adressées à la direction au sujet de l'identité des parties liées à l'entité.

A14. L'auditeur peut aussi obtenir certaines informations au sujet de l'identité des parties liées à l'entité par les demandes d'informations adressées à la direction au cours du processus d'acceptation ou de maintien de la mission.

Contrôles de l'entité à l'égard des relations et opérations avec des parties liées (Réf. : par. 14)

A15. Les «autres personnes au sein de l'entité» sont celles qui sont considérées comme susceptibles d'avoir connaissance des relations et opérations de l'entité avec des parties liées, ainsi que des contrôles de l'entité à l'égard de telles relations et opérations. Il peut s'agir, pour autant qu'ils ne fassent pas partie de la direction :

- des responsables de la gouvernance;
- des membres du personnel en position de déclencher, de traiter ou d'enregistrer des opérations à la fois importantes et sortant du cadre normal des activités de l'entité, ainsi que des personnes qui supervisent ces membres du personnel ou effectuent un suivi de leurs travaux;
- de la fonction d'audit interne;
- du conseiller juridique interne;
- du responsable de l'éthique ou de son équivalent.

A16. La réalisation de l'audit repose sur le postulat que la direction et, le cas échéant, les responsables de la gouvernance ont reconnu et comprennent qu'ils ont la responsabilité de la préparation des états financiers conformément au référentiel d'information financière applicable, ce qui implique, s'il y a lieu, leur présentation fidèle, ainsi que la responsabilité du contrôle interne que la direction et, le cas échéant, les responsables de la gouvernance considèrent comme nécessaire pour permettre la préparation d'états financiers qui soient exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs[20]. En conséquence, lorsque le référentiel d'information financière contient des exigences concernant les parties liées, la préparation des états financiers nécessite que la direction, sous la surveillance des responsables de la gouvernance, conçoive, mette en place et maintienne des contrôles adéquats à l'égard des relations et opérations avec les parties liées de façon à ce que ces relations et opérations soient identifiées et fassent l'objet d'un traitement comptable et d'informations appropriés, conformément au référentiel. Dans leur rôle de surveillance, les responsables de la gouvernance

---

[19] Norme ISA 600, *Audits d'états financiers de groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composantes) — Considérations particulières*, alinéa 40 e).

[20] Norme ISA 200, paragraphe A2.

assurent le suivi de la façon dont la direction s'acquitte de ses responsabilités relatives à ces contrôles. Indépendamment des exigences concernant les parties liées que peut définir le référentiel, les responsables de la gouvernance peuvent, dans leur rôle de surveillance, obtenir de la direction des informations afin d'être en mesure de comprendre la nature et la justification économique des relations et opérations avec les parties liées à l'entité.

A17. Pour satisfaire à l'exigence de la norme ISA 315 (révisée) qui lui impose d'acquérir une compréhension de l'environnement de contrôle[21], l'auditeur peut examiner les éléments de l'environnement de contrôle pouvant contribuer à réduire les risques d'anomalies significatives associés à des relations et opérations avec les parties liées, tels que :

- les codes d'éthique internes qui régissent les situations où l'entité peut conclure des types particuliers d'opérations avec des parties liées, et que l'entité communique à son personnel et fait respecter de manière appropriée;
- les politiques et procédures pour une communication transparente et dans les meilleurs délais des intérêts que les membres de la direction et les responsables de la gouvernance ont dans des opérations avec des parties liées;
- l'attribution des responsabilités au sein de l'entité pour l'identification, l'enregistrement, la synthèse et la communication, aux fins de l'information financière, des opérations avec les parties liées;
- la communication d'informations et la tenue d'entretiens, dans les meilleurs délais, entre la direction et les responsables de la gouvernance sur les opérations importantes avec les parties liées qui sortent du cadre normal des activités de l'entité, et le fait que les responsables de la gouvernance aient examiné ou non d'un œil suffisamment critique la justification économique de telles opérations (par exemple, en obtenant l'avis de conseillers professionnels externes);
- des lignes directrices claires pour l'approbation des opérations avec des parties liées génératrices de conflits d'intérêts réels ou apparents, par exemple leur approbation préalable par un sous-comité des responsables de la gouvernance comprenant des personnes indépendantes de la direction;
- des examens périodiques de la part de la fonction d'audit interne, le cas échéant;
- des mesures préventives prises par la direction pour résoudre les cas problématiques en matière d'informations à communiquer sur les parties liées, par exemple l'initiative de consulter l'auditeur ou un conseiller juridique externe;
- l'existence de politiques et de procédures d'alerte éthique («whistle-blowing»), le cas échéant.

A18. Il peut arriver que, dans certaines entités, les contrôles à l'égard des relations et opérations avec des parties liées soient déficients ou inexistants pour un certain nombre de raisons, telles que :

- le peu d'importance attaché par la direction à l'identification et à la communication des relations et opérations avec les parties liées;

[21] Norme ISA 315 (révisée), paragraphe 14.

- une surveillance insuffisante de la part des responsables de la gouvernance;
- une indifférence volontaire à l'égard de tels contrôles de la part de la direction du fait que les informations communiquées sur les parties liées pourraient comporter des informations considérées comme sensibles, par exemple l'existence d'opérations avec des membres de la famille proche des dirigeants;
- une compréhension insuffisante, de la part de la direction, des exigences du référentiel d'information financière applicable concernant les parties liées;
- l'absence d'obligation de communiquer des informations sur les parties liées dans le référentiel d'information financière applicable.

Lorsque les contrôles à l'égard des relations et opérations avec les parties liées sont inefficaces ou inexistants, il se peut que l'auditeur soit incapable d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur les relations et les opérations avec les parties liées. Si c'est le cas, l'auditeur, conformément à la norme ISA 705 (révisée)[22], en considère les incidences pour l'audit, notamment pour l'opinion à exprimer dans son rapport.

A19. Des informations financières mensongères impliquent souvent un contournement, par la direction, de contrôles qui peuvent par ailleurs sembler fonctionner efficacement[23]. Le risque d'un contournement des contrôles par la direction est d'autant plus élevé que celle-ci a des relations comportant l'exercice d'un contrôle ou d'une influence notable avec des parties avec lesquelles l'entité fait affaire, puisque de telles relations peuvent accroître les motifs et les occasions qu'a la direction de commettre des fraudes. Par exemple, la détention d'intérêts financiers dans certaines parties liées peut inciter la direction à contourner les contrôles a) en poussant l'entité à conclure, à l'encontre de ses propres intérêts, des opérations à l'avantage de ces parties liées ou b) en agissant en collusion avec ces parties liées ou en contrôlant leurs actions. Les faits suivants constituent notamment des exemples de fraudes possibles :

- assortir de termes et conditions fictifs des opérations avec des parties liées afin de leur donner faussement une apparence de justification économique;
- organiser le transfert frauduleux d'actifs en provenance ou à destination de la direction ou de tiers pour des montants nettement supérieurs ou inférieurs à leur valeur de marché;
- entreprendre des opérations complexes avec des parties liées, telles que des entités ad hoc, structurées pour donner une image fausse de la situation financière ou de la performance financière de l'entité.

Considérations propres aux petites entités

A20. Les activités de contrôle des petites entités tendent à être moins formalisées et il peut arriver que celles-ci n'aient pas de processus documentés pour traiter les relations et opérations avec les parties liées. Un propriétaire exploitant peut atténuer certains des risques découlant des opérations avec les parties liées, ou au contraire potentiellement les accroître, de par sa participation active à l'ensemble des principaux aspects de ces opérations. Dans de telles entités, l'auditeur peut acquérir une compréhension des relations et opérations avec des parties liées

---

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

[23] Norme ISA 240, paragraphes 32 et A4.

ainsi que des contrôles qui peuvent exister à leur égard en combinant les demandes d'informations auprès de la direction avec d'autres procédures, comme l'observation des activités de surveillance et de revue menées par la direction et l'inspection de la documentation pertinente disponible.

Autorisation et approbation des opérations et des accords importants (Réf. : alinéa 14 b))

A21. L'autorisation consiste en l'octroi à l'entité, par une ou des parties ayant l'autorité appropriée (qu'il s'agisse de la direction, des responsables de la gouvernance ou des actionnaires de l'entité), de la permission de conclure des opérations spécifiques conformément à des critères prédéterminés, que leur application fasse appel au jugement ou non. L'approbation consiste en l'acceptation par ces mêmes parties des opérations conclues par l'entité, du fait que ces opérations ont satisfait aux critères définis lors de l'octroi de l'autorisation. Constituent des exemples de contrôles que l'entité peut avoir établis à l'égard de l'autorisation et de l'approbation des opérations et accords importants avec des parties liées ou des opérations et accords importants qui sortent du cadre normal des activités :

- des contrôles de suivi destinés à identifier de telles opérations et de tels accords en vue de leur autorisation et de leur approbation;
- l'approbation des termes et conditions des opérations et des accords par la direction, les responsables de la gouvernance ou, le cas échéant, les actionnaires.

Nécessité de rester attentif aux informations sur les parties liées lors de l'examen des documents comptables ou autres documents

Documents comptables ou autres documents que l'auditeur peut inspecter (Réf. : par. 15)

A22. Au cours de l'audit, l'auditeur peut inspecter des documents comptables ou autres documents susceptibles de fournir des informations sur les relations et opérations avec des parties liées, par exemple :

- les confirmations de tiers obtenues par l'auditeur (en plus des confirmations bancaires et juridiques);
- les déclarations d'impôt sur les bénéfices de l'entité;
- les informations fournies par l'entité aux autorités de réglementation;
- le registre des actionnaires, afin d'identifier les principaux actionnaires de l'entité;
- les déclarations de conflits d'intérêts remplies par la direction et les responsables de la gouvernance;
- le registre des placements de l'entité et celui de ses régimes de retraite;
- les contrats et conventions avec les principaux dirigeants ou les responsables de la gouvernance;
- les contrats et conventions importants qui sortent du cadre normal des activités de l'entité;
- des factures et des correspondances spécifiques émanant des conseillers professionnels de l'entité;

- les polices d'assurance-vie contractées par l'entité;
- les contrats importants renégociés par l'entité au cours de la période;
- les rapports de la fonction d'audit interne;
- des documents déposés par l'entité auprès des autorités de réglementation des valeurs mobilières (par exemple des prospectus).

Accords pouvant indiquer l'existence de relations ou d'opérations avec des parties liées non identifiées ou non communiquées antérieurement (Réf. : par. 15)

A23. Un accord consiste en une convention formelle ou informelle entre l'entité et une ou plusieurs parties ayant par exemple pour objet :

- l'établissement d'une relation d'affaires par le truchement de mécanismes ou de structures appropriés;
- la réalisation de certains types d'opérations selon des termes et conditions spécifiques;
- la fourniture de services ou d'un soutien financier déterminés.

Constituent des exemples d'accords pouvant indiquer l'existence de relations ou d'opérations avec des parties liées que la direction n'a pas identifiées ou communiquées antérieurement à l'auditeur :

- une participation, avec d'autres parties, dans un regroupement non doté de la personnalité morale;
- une convention de fourniture de services à certaines parties selon des termes et conditions qui sortent du cadre normal des activités de l'entité;
- des accords de garanties et les engagements de caution.

Identification d'opérations importantes sortant du cadre normal des activités (Réf. : par. 16)

A24. L'obtention d'un complément d'information sur les opérations importantes sortant du cadre normal des activités de l'entité permet à l'auditeur d'évaluer s'il existe, le cas échéant, des facteurs de risque de fraude et, lorsque le référentiel d'information financière applicable contient des exigences concernant les parties liées, d'identifier les risques d'anomalies significatives.

A25. Peuvent notamment constituer des exemples d'opérations sortant du cadre normal des activités de l'entité :

- des opérations complexes portant sur les capitaux propres, telles que des restructurations ou des acquisitions d'entreprises;
- des opérations avec des entités à l'étranger, dans des pays où la législation sur les sociétés est peu contraignante;
- la location de locaux ou la prestation de services de gestion par l'entité à une autre partie, lorsqu'aucune contrepartie n'est reçue en échange;
- des ventes accompagnées de rabais ou de retours anormalement importants;

- des opérations circulaires, par exemple des ventes assorties d'un engagement de rachat;
- des opérations régies par un contrat dont les termes et conditions sont modifiés avant son expiration.

Compréhension de la nature des opérations importantes sortant du cadre normal des activités (Réf. : alinéa 16 a))

A26. Les demandes d'informations sur la nature des opérations importantes sortant du cadre normal des activités de l'entité visent notamment à acquérir une compréhension de la justification économique de ces opérations ainsi que des termes et conditions selon lesquels elles ont été conclues.

Demandes d'informations sur la possibilité que des parties liées soient impliquées (Réf. : alinéa 16 b))

A27. L'implication d'une partie liée dans une opération importante sortant du cadre normal des activités de l'entité peut prendre la forme d'une influence directe sur l'opération en tant que partie à l'opération, mais aussi d'une influence indirecte par le biais d'un intermédiaire. De telles influences peuvent indiquer la présence d'un facteur de risque de fraude.

Partage des informations sur les parties liées avec les autres membres de l'équipe de mission (Réf. : par. 17)

A28. Constituent des exemples d'informations pertinentes sur les parties liées qui peuvent être partagées avec les autres membres de l'équipe de mission :

- l'identité des parties liées à l'entité;
- la nature des relations et des opérations avec les parties liées;
- les relations ou opérations importantes ou complexes avec les parties liées qui peuvent exiger une attention spéciale lors de l'audit, notamment les opérations dans lesquelles la direction ou les responsables de la gouvernance sont impliqués financièrement.

Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives associés aux relations et opérations avec les parties liées

Facteurs de risques de fraude associés à une partie liée exerçant une influence dominante (Réf. : par. 19)

A29. La domination de la direction par une seule personne ou un petit groupe de personnes sans qu'il y ait de contrôles compensatoires constitue un facteur de risque de fraude[24]. Voici des faits qui indiquent qu'une partie liée exerce une influence dominante :

- la partie liée a mis son veto à des décisions d'affaires importantes prises par la direction ou les responsables de la gouvernance;
- les opérations importantes sont soumises à la partie liée pour approbation finale;
- les propositions d'affaires émanant de la partie liée ne suscitent guère ou pas de débat au sein de la direction et parmi les responsables de la gouvernance;

[24] Norme ISA 240, Annexe 1.

- les opérations impliquant la partie liée (ou un membre de la famille proche de celle-ci) font rarement l'objet d'une revue et d'une approbation indépendantes.

Une influence dominante peut également exister dans certains cas où la partie liée a joué un rôle de premier plan dans la création de l'entité et continue de jouer un tel rôle dans sa gestion.

A30. En présence d'autres facteurs de risques, l'existence d'une partie liée exerçant une influence dominante peut être un indice de risques importants d'anomalies significatives résultant de fraudes. Par exemple :

- un roulement particulièrement élevé des membres de la haute direction ou des conseillers professionnels peut porter à penser qu'il existe des pratiques d'affaires contraires à l'éthique ou frauduleuses qui servent les objectifs de la partie liée;
- le recours à des intermédiaires d'affaires pour des opérations importantes qui ne semblent pas avoir de justification économique claire peut porter à penser que la partie liée pourrait avoir un intérêt dans ces opérations, et qu'elle contrôle ces intermédiaires dans un but frauduleux;
- des éléments probants indiquant que la partie liée a participé ou s'est intéressée de façon excessive au choix des méthodes comptables ou à l'établissement d'estimations importantes peut faire penser à la possibilité d'informations financières mensongères.

Réponse à l'évaluation des risques d'anomalies significatives associés à des relations et opérations avec les parties liées (Réf. : par. 20)

A31. La nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires que l'auditeur peut choisir pour répondre à son évaluation des risques d'anomalies significatives associés aux relations et opérations avec les parties liées dépend de la nature de ces risques et du contexte de l'entité[25].

A32. Les actions suivantes constituent des exemples de procédures de corroboration que l'auditeur peut mettre en œuvre lorsqu'il a évalué qu'il existait un risque important que la direction n'ait pas bien comptabilisé ou communiqué des opérations spécifiques avec des parties liées conformément au référentiel d'information financière applicable (que le risque résulte d'une fraude ou d'une erreur) :

- se faire confirmer par des intermédiaires tels que des banques, des cabinets d'avocats, des cautions ou des mandataires des aspects spécifiques des opérations ou s'entretenir avec eux de tels aspects spécifiques, lorsque cela est faisable en pratique et que ce n'est pas interdit par des textes légaux ou réglementaires ou par les règles de déontologie;
- se faire confirmer l'objet, les termes et conditions spécifiques ou le montant des opérations par les parties liées (il se peut que cette procédure d'audit soit moins efficace lorsque l'auditeur juge probable que l'entité influencera les réponses que lui donneront les parties liées);

[25] La norme ISA 330 fournit des indications supplémentaires sur la façon de déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires. La norme ISA 240 définit des exigences et fournit des indications concernant les réponses appropriées à apporter à l'évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes.

- le cas échéant, lire les états financiers ou d'autres documents d'information financière pertinents des parties liées, s'ils sont disponibles, à la recherche d'éléments probants de la comptabilisation des opérations dans les documents comptables des parties liées.

A33. Lorsque l'auditeur a évalué qu'il existait un risque important d'anomalies significatives résultant de fraudes en raison de la présence d'une partie liée exerçant une influence dominante, il peut, en plus de se conformer aux exigences générales de la norme ISA 240, mettre en œuvre des procédures d'audit telles que les suivantes afin d'acquérir une compréhension des relations d'affaires qu'une telle partie liée peut avoir établies directement ou indirectement avec l'entité et de déterminer si des procédures de corroboration complémentaires appropriées s'imposent :

- demandes d'informations et entretiens auprès de la direction et des responsables de la gouvernance;
- demandes d'informations auprès de la partie liée;
- inspection des contrats importants conclus avec la partie liée;
- recherches d'informations générales appropriées, par exemple sur Internet ou dans des bases de données externes spécifiques sur les entreprises;
- examen des rapports d'alerte éthique des employés, lorsque ces rapports sont conservés.

A34. Selon les résultats de ses procédures d'évaluation des risques, l'auditeur peut considérer comme approprié de recueillir des éléments probants sans tester les contrôles de l'entité à l'égard des relations et opérations avec les parties liées. Dans certaines circonstances, toutefois, il se peut que les procédures de corroboration ne permettent pas à elles seules d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés au sujet des risques d'anomalies significatives associés aux relations et opérations avec les parties liées. Par exemple, lorsque les opérations intragroupe entre l'entité et les autres composantes sont nombreuses et que des quantités importantes d'informations concernant ces opérations sont générées, enregistrées, traitées ou communiquées électroniquement dans un système intégré, il se peut que l'auditeur détermine qu'il n'est pas possible de concevoir des procédures de corroboration qui, en elles-mêmes, réduiraient les risques d'anomalies significatives associés à ces opérations à un niveau suffisamment faible. En pareil cas, pour satisfaire à l'exigence de la norme ISA 330 qui lui impose d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles pertinents[26], l'auditeur est tenu de tester les contrôles de l'entité visant à assurer l'exhaustivité et l'exactitude de l'enregistrement des relations et opérations avec les parties liées.

Identification de parties liées ou d'opérations importantes avec des parties liées qui n'ont pas été identifiées ou communiquées antérieurement

Communication des informations sur les parties liées nouvellement identifiées à l'équipe de mission (Réf. : alinéa 22 a))

A35. La communication rapide d'informations concernant toute partie liée nouvellement identifiée aux autres membres de l'équipe de mission les aide à déterminer si ces informations ont une incidence sur le résultat des procédures d'évaluation des risques déjà mises en œuvre et sur les

[26] Norme ISA 330, alinéa 8 b).

conclusions qui en ont été tirées, et notamment s'il faut réévaluer les risques d'anomalies significatives.

Procédures de corroboration portant sur des parties liées ou des opérations importantes avec des parties liées nouvellement identifiées (Réf. : alinéa 22 c))

A36. Les procédures suivantes constituent des exemples de procédures de corroboration que l'auditeur peut mettre en œuvre en ce qui concerne des parties liées nouvellement identifiées ou des opérations importantes nouvellement identifiées avec des parties liées :

- demandes d'informations concernant la nature des relations de l'entité avec les parties liées nouvellement identifiées, y compris (lorsque c'est approprié et que ce n'est pas interdit par des textes légaux ou réglementaires ou par les règles de déontologie) des demandes auprès de tiers à l'entité qui sont présumés avoir une connaissance importante de l'entité et de ses activités, tels qu'un conseiller juridique, des mandataires principaux, des représentants importants, des consultants, des cautions ou d'autres proches partenaires en relation d'affaires avec l'entité;
- analyse des documents comptables à la recherche d'opérations avec les parties liées nouvellement identifiées. Le recours aux techniques d'audit assistées par ordinateur peut faciliter une telle analyse;
- vérification des termes et conditions des opérations avec des parties liées nouvellement identifiées et évaluation du caractère approprié de la comptabilisation et de la communication des opérations au regard du référentiel d'information financière applicable.

Défaut volontaire de communication de la part de la direction (Réf. : alinéa 22 e))

A37. Les exigences et les indications de la norme ISA 240 concernant les responsabilités de l'auditeur à l'égard des fraudes dans un audit d'états financiers sont pertinents lorsque la direction semble avoir volontairement omis de communiquer à l'auditeur l'existence de parties liées ou d'opérations importantes avec des parties liées. L'auditeur peut également se demander s'il lui faut réévaluer la fiabilité des réponses de la direction à ses demandes d'informations ainsi que des déclarations qu'elle lui a faites.

Opérations importantes avec des parties liées qui ont été identifiées et qui sortent du cadre normal des activités de l'entité

Évaluation de la justification économique des opérations importantes avec des parties liées (Réf. : par. 23)

A38. Pour évaluer la justification économique d'une opération importante avec une partie liée qui sort du cadre normal des activités de l'entité, l'auditeur peut déterminer :

- si l'opération :
  - est excessivement complexe (par exemple, elle peut impliquer de multiples parties liées au sein d'un groupe consolidé),
  - a été conclue à des conditions inhabituelles d'un point de vue commercial, par exemple à des prix, à des taux d'intérêt, avec des garanties ou avec des modalités de remboursement inhabituels,

  - manque de raison d'être économique évidente,
  - implique des parties liées non identifiées antérieurement,
  - est traitée d'une manière inhabituelle;
- si la direction s'est entretenue de la nature et du traitement comptable d'une telle opération avec les responsables de la gouvernance;
- si la direction insiste pour un traitement comptable particulier plutôt que de tenir compte comme il se doit de la substance économique sous-jacente à l'opération.

Si les explications de la direction sont significativement incohérentes par rapport aux termes et conditions de l'opération avec la partie liée, l'auditeur est tenu, conformément à la norme ISA 500[27], de s'interroger sur la fiabilité des explications et des déclarations de la direction concernant d'autres sujets importants.

A39. L'auditeur peut également chercher à comprendre la justification économique d'une telle opération du point de vue de la partie liée, puisque cela peut l'aider à mieux comprendre la réalité économique de l'opération et sa raison d'être. Lorsque la justification économique du point de vue de la partie liée semble incohérente avec la nature des activités de celle-ci, cela peut constituer un facteur de risque de fraude.

Autorisation et approbation des opérations importantes avec des parties liées (Réf. : alinéa 23 b))

A40. L'autorisation et l'approbation par la direction, par les responsables de la gouvernance ou, le cas échéant, par les actionnaires, des opérations importantes avec des parties liées qui sortent du cadre normal des activités de l'entité peuvent fournir des éléments probants indiquant que celles-ci ont été dûment examinées aux niveaux hiérarchiques appropriés au sein de l'entité et que leurs termes et conditions sont correctement reflétés dans les états financiers. L'existence d'opérations de cette nature qui n'ont pas été soumises à une telle autorisation ou approbation, en l'absence d'explications rationnelles ressortant d'entretiens avec la direction ou les responsables de la gouvernance, peut être l'indice de risques d'anomalies significatives résultant de fraudes ou d'erreurs. En de telles circonstances, il peut être nécessaire que l'auditeur reste attentif à l'existence d'autres opérations d'une nature similaire. L'autorisation et l'approbation ne sont toutefois pas nécessairement suffisantes, à elles seules, pour permettre de conclure à l'absence de risques d'anomalies significatives résultant de fraudes parce qu'il se peut qu'elles soient inefficaces en cas de collusion entre les parties liées ou si l'entité est soumise à l'influence dominante d'une partie liée.

Considérations propres aux petites entités

A41. Il se peut qu'une petite entité ne soit pas dotée des mêmes contrôles que ceux qu'offrent les différents niveaux d'autorité et d'approbation pouvant exister dans une grande entité. En conséquence, il se peut que l'auditeur qui audite une petite entité s'appuie à un degré moindre sur l'autorisation et l'approbation pour obtenir des éléments probants de la validité des opérations importantes avec des parties liées qui sortent du cadre normal des activités de l'entité. À la place, l'auditeur peut envisager de mettre en œuvre d'autres procédures d'audit telles que l'inspection

[27] Norme ISA 500, *Éléments probants*, paragraphe 11.

des documents pertinents, la confirmation d'aspects spécifiques des opérations par les parties concernées ou l'examen de l'implication du propriétaire exploitant dans les opérations.

Assertions indiquant que les opérations avec des parties liées ont été conclues selon des termes et conditions équivalents à ceux d'opérations réalisées dans des conditions de concurrence normale (Réf. : par. 24)

A42. Bien que des éléments probants permettant de comparer le prix d'une opération avec une partie liée et celui d'une opération similaire conclue dans des conditions de concurrence normale puissent être facilement disponibles, il y a ordinairement des difficultés pratiques qui limitent la capacité de l'auditeur à obtenir des éléments probants indiquant que tous les autres aspects de l'opération sont équivalents à ceux d'une opération conclue dans des conditions de concurrence normale. Par exemple, même s'il se peut que l'auditeur soit en mesure d'obtenir confirmation qu'une opération avec une partie liée a été conclue au prix du marché, il peut être impossible en pratique d'obtenir confirmation que les autres termes et conditions de l'opération (comme les conditions de crédit, les clauses conditionnelles ou les frais spécifiques) sont équivalentes à celles dont conviendraient d'ordinaire des parties indépendantes. En conséquence, il peut exister un risque que l'assertion de la direction indiquant qu'une opération avec une partie liée a été conclue selon des termes et conditions équivalents à ceux d'opérations réalisées dans des conditions de concurrence normale comporte une anomalie significative.

A43. La préparation des états financiers nécessite que la direction justifie l'assertion indiquant qu'une opération avec une partie liée a été conclue selon des termes et conditions équivalents à ceux d'opérations réalisées dans des conditions de concurrence normale. À l'appui de son assertion, la direction peut :

- comparer les termes et conditions de l'opération avec la partie liée avec ceux d'une opération identique ou similaire conclue avec une ou plusieurs parties non liées;
- recourir à un expert externe chargé de déterminer une valeur de marché et de confirmer que l'opération a été conclue selon des termes et conditions conformes au marché;
- comparer les termes et conditions de l'opération avec les termes et conditions connus d'opérations largement similaires conclues sur un marché libre.

A44. Pour évaluer les éléments apportés par la direction à l'appui de son assertion, l'auditeur peut envisager une ou plusieurs des démarches suivantes :

- examiner le caractère approprié du processus suivi par la direction pour étayer son assertion;
- vérifier la source des données internes ou externes étayant l'assertion et tester ces données pour en déterminer l'exactitude, l'exhaustivité et la pertinence;
- évaluer le caractère raisonnable de toutes les hypothèses importantes sur lesquelles repose l'assertion.

A45. Certains référentiels d'information financière imposent la communication d'informations sur les opérations avec des parties liées qui n'ont pas été conclues selon des termes et conditions équivalents à ceux d'opérations réalisées dans des conditions de concurrence normale. Dans un tel contexte, l'absence d'informations sur une opération donnée avec une partie liée dans les états financiers peut équivaloir à une assertion implicite que l'opération a été conclue selon des

termes et conditions équivalents à ceux d'opérations réalisées dans des conditions de concurrence normale.

Évaluation du traitement comptable et de la communication des relations et opérations avec les parties liées qui ont été identifiées

Prise en compte du seuil de signification lors de l'évaluation des anomalies (Réf. : par. 25)

A46. La norme ISA 450 exige de l'auditeur qu'il tienne compte à la fois de l'ordre de grandeur et de la nature de l'anomalie et des circonstances particulières dans lesquelles elle est survenue pour évaluer si une anomalie est significative[28]. Il se peut que l'importance de l'opération pour les utilisateurs des états financiers ne dépende pas seulement du montant comptabilisé de l'opération, mais aussi d'autres facteurs spécifiques pertinents, comme la nature de la relation avec la partie liée.

Évaluation des informations fournies sur les parties liées (Réf. : alinéa 25 a))

A47. Évaluer les informations fournies sur les parties liées au regard des obligations d'information imposées par le référentiel d'information financière applicable revient à se demander si les faits et circonstances concernant les relations et opérations de l'entité avec des parties liées ont été correctement synthétisés et présentés, de sorte que les informations communiquées soient compréhensibles. Les informations communiquées sur les parties liées peuvent ne pas être compréhensibles lorsque :

a) la mention de la justification économique des opérations et de leur effet sur les états financiers est peu claire ou comporte des anomalies;

b) les principaux termes et conditions ou les autres éléments importants des opérations, nécessaires à leur compréhension, ne sont pas communiqués de manière appropriée.

Déclarations écrites (Réf. : par. 26)

A48. Les cas suivants constituent notamment des circonstances où il peut être approprié d'obtenir des déclarations écrites des responsables de la gouvernance :

- ils ont approuvé des opérations spécifiques avec des parties liées a) qui ont une incidence significative sur les états financiers ou b) dans lesquelles la direction est impliquée;
- ils ont fait des déclarations orales spécifiques à l'auditeur sur le détail de certaines opérations avec des parties liées;
- ils ont des intérêts financiers ou autres dans les parties liées ou les opérations avec des parties liées.

A49. L'auditeur peut aussi décider d'obtenir des déclarations écrites sur des assertions spécifiques que la direction peut avoir faites, comme par exemple une déclaration selon laquelle des opérations spécifiques avec des parties liées ne comportent pas d'accords parallèles non communiqués.

---

[28] Norme ISA 450, *Évaluation des anomalies détectées au cours de l'audit*, alinéa 11 a). Le paragraphe A21 de la norme ISA 450 fournit des indications sur les circonstances qui peuvent avoir une incidence sur l'évaluation d'une anomalie.

Communication avec les responsables de la gouvernance (Réf. : par. 27)

A50. Communiquer les questions importantes qui surgissent au cours de l'audit[29] en rapport avec les parties liées à l'entité aide l'auditeur à parvenir à une compréhension commune, avec les responsables de la gouvernance, de la nature et de la résolution de ces questions. Constituent notamment des exemples de questions importantes ayant trait aux parties liées :

- le fait que la direction n'ait pas communiqué (volontairement ou non) à l'auditeur l'existence de parties liées ou d'opérations importantes avec des parties liées, ce qui peut rendre les responsables de la gouvernance conscients de l'existence de relations et d'opérations importantes avec des parties liées dont ils n'avaient peut-être pas connaissance auparavant;
- l'identification d'opérations importantes avec des parties liées qui n'ont pas été dûment autorisées et approuvées, ce qui peut laisser soupçonner une fraude;
- un désaccord avec la direction sur la question du traitement comptable et de la communication des opérations importantes avec des parties liées conformément au référentiel d'information financière applicable;
- la non-conformité aux textes légaux ou réglementaires applicables interdisant ou encadrant de façon restrictive certains types spécifiques d'opérations avec des parties liées;
- des difficultés à identifier la partie qui contrôle en dernier ressort l'entité.

[29] Le paragraphe A8 de la norme ISA 230 fournit d'autres indications sur la nature des questions importantes qui surgissent en cours d'audit.

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT 560

ÉVÉNEMENTS POSTÉRIEURS À LA DATE DE CLÔTURE

(En vigueur pour les audits d'états financiers des périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009.)

SOMMAIRE

Paragraphe

Introduction

Champ d'application de la présente norme ISA 1

Événements postérieurs à la date de clôture 2

Date d'entrée en vigueur 3

Objectifs 4

Définitions 5

Exigences

Événements survenus entre la date de clôture et la date du rapport de l'auditeur 6-9

Faits dont l'auditeur prend connaissance entre la date de son rapport et la date de publication des états financiers 10-13

Faits dont l'auditeur prend connaissance après la publication des états financiers 14-17

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Champ d'application A1

Définitions A2-A5

Événements survenus entre la date de clôture et la date du rapport de l'auditeur A6-A10

Faits dont l'auditeur prend connaissance entre la date de son rapport et la date de publication des états financiers A11-A17

Faits dont l'auditeur prend connaissance après la publication des états financiers A18-A20

La Norme internationale d'audit (ISA) 560, *Événements postérieurs à la date de clôture*, 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 des responsabilités de l'auditeur concernant les événements postérieurs à la date de clôture dans un audit d'états financiers. Elle ne traite pas des questions liées aux responsabilités de l'auditeur concernant les autres informations obtenues après la date de son rapport, qui sont traitées dans la norme ISA 720 (révisée)[1]. Ces autres informations peuvent toutefois mettre au jour un événement postérieur à la date de clôture qui entre dans le champ d'application de la présente norme ISA. (Réf. : par. A1)

Événements postérieurs à la date de clôture

2. Certains événements survenant après la date de clôture peuvent avoir des incidences sur les états financiers. De nombreux référentiels d'information financière font explicitement mention de tels événements[2]. Ces référentiels distinguent habituellement deux types d'événements :

   a) ceux qui contribuent à confirmer des situations qui existaient à la date de clôture ;

   b) ceux qui indiquent des situations apparues postérieurement à la date de clôture.

   La norme ISA 700 explique que la date apparaissant sur le rapport de l'auditeur informe le lecteur que l'auditeur a tenu compte des incidences des événements et des opérations survenus jusqu'à cette date et connus de lui[3].

Date d'entrée en vigueur

3. La présente norme ISA s'applique aux audits d'états financiers des périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009.

Objectifs

4. Les objectifs de l'auditeur sont :

   a) d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés confirmant si les événements survenus entre la date de clôture et la date de son rapport et devant donner lieu à un ajustement des états financiers, ou à la communication d'informations dans ceux-ci, ont fait ou non l'objet d'un traitement approprié dans les états financiers conformément au référentiel d'information financière applicable ;

   b) de répondre de façon appropriée aux faits dont il a pris connaissance après la date de son rapport et qui, s'ils avaient été connus de lui à la date de son rapport, auraient pu le conduire à modifier celui-ci.

Définitions

5. Dans les normes ISA, on entend par :

   a) « date de clôture », la date de la fin de la période la plus récente couverte par les états financiers ;

   b) « date d'approbation des états financiers », la date à laquelle la préparation de tous les états compris dans le jeu d'états financiers, y compris les notes annexes, est achevée et à laquelle les personnes habilitées à le faire déclarent qu'elles en assument la responsabilité ; (Réf. : par. A2)

   c) « date du rapport de l'auditeur », la date que porte le rapport de l'auditeur sur les états financiers, conformément à la norme ISA 700 ; (Réf. : par. A3)

   d) « date de publication des états financiers », la date à laquelle le rapport de l'auditeur et les états financiers audités sont mis à la disposition des tiers ; (Réf. : par. A4 et A5)

---

[1] Norme ISA 720 (révisée), *Responsabilités de l'auditeur concernant les autres informations*.

[2] Par exemple, la Norme comptable internationale (IAS) 10, *Événements postérieurs à la date de clôture*, porte sur le traitement, dans les états financiers, des événements, favorables et défavorables, qui se produisent entre la date de clôture et la date de l'autorisation de publication des états financiers.

[3] Norme ISA 700 (révisée), *Opinion et rapport sur des états financiers*, paragraphe A66.

e) « événements postérieurs », les événements survenant entre la date de clôture et la date du rapport de l'auditeur, ainsi que les faits dont l'auditeur prend connaissance après la date de son rapport.

Exigences

Événements survenus entre la date de clôture et la date du rapport de l'auditeur

6. L'auditeur doit mettre en œuvre des procédures d'audit conçues pour obtenir des éléments probants suffisants et appropriés attestant qu'ont été identifiés tous les événements survenus entre la date de clôture et la date de son rapport et devant donner lieu à un ajustement des états financiers, ou à la communication d'informations dans ceux-ci. On ne s'attend toutefois pas à ce que l'auditeur mette en œuvre des procédures d'audit additionnelles pour les éléments qui ont déjà été soumis à des procédures ayant abouti à des conclusions satisfaisantes. (Réf. : par. A6)

7. L'auditeur doit mettre en œuvre les procédures requises au paragraphe 6 de façon à ce qu'elles couvrent la durée depuis la date de clôture jusqu'à la date du rapport de l'auditeur ou une date aussi rapprochée que possible de celle-ci. Il doit tenir compte de son évaluation des risques pour déterminer la nature et l'étendue de ces procédures, qui doivent consister notamment à : (Réf. : par. A7 et A8)

   a) acquérir une compréhension des procédures mises en place par la direction pour identifier les événements postérieurs ;

   b) faire, auprès de la direction et, le cas échéant, auprès des responsables de la gouvernance, des demandes d'informations concernant la survenance d'événements postérieurs susceptibles d'avoir des incidences sur les états financiers ; (Réf. : par. A9)

   c) lire les procès-verbaux des assemblées des propriétaires de l'entité et des réunions de la direction et des responsables de la gouvernance tenues après la date de clôture, le cas échéant, et s'enquérir des questions abordées lors des assemblées ou réunions pour lesquelles les procès-verbaux ne sont pas encore disponibles ; (Réf. : par. A10)

   d) prendre connaissance, le cas échéant, des derniers états financiers intermédiaires de l'entité établis postérieurement à la date de clôture.

8. Si les procédures mises en œuvre selon les exigences des paragraphes 6 et 7 permettent à l'auditeur d'identifier des événements devant donner lieu à un ajustement des états financiers, ou à la fourniture d'informations dans ceux-ci, il doit déterminer si chacun de ces événements a fait l'objet d'un traitement approprié dans les états financiers conformément au référentiel d'information financière applicable.

Déclarations écrites

9. L'auditeur doit demander à la direction et, le cas échéant, aux responsables de la gouvernance de lui fournir une déclaration écrite, conforme à la norme ISA 580[4], confirmant que tous les événements survenus après la date de clôture, pour lesquels le référentiel d'information financière applicable exige qu'un ajustement soit apporté ou que des informations soient communiquées, ont fait l'objet du traitement requis.

---

[4] Norme ISA 580, *Déclarations écrites*.

Faits dont l'auditeur prend connaissance entre la date de son rapport et la date de publication des états financiers

10. L'auditeur n'est pas tenu de mettre en œuvre des procédures d'audit se rapportant aux états financiers après la date de son rapport. Toutefois, s'il prend connaissance, après la date de son rapport mais avant la date de publication des états financiers, d'un fait qui, dans le cas où il aurait été connu de lui à la date de son rapport, aurait pu le conduire à modifier celui-ci, il doit : (Réf. : par. A11 et A12)

    a) s'en entretenir avec la direction et, le cas échéant, avec les responsables de la gouvernance ;

    b) déterminer si les états financiers doivent être modifiés ;

    c) dans l'affirmative, s'enquérir auprès de la direction de la façon dont elle entend résoudre la question dans les états financiers.

11. Si la direction modifie les états financiers, l'auditeur doit :

    a) mettre en œuvre les procédures d'audit nécessaires dans les circonstances pour ce qui concerne la modification ;

    b) sauf dans les circonstances décrites au paragraphe 12 :

        i) étendre la mise en œuvre des procédures d'audit mentionnées aux paragraphes 6 et 7 jusqu'à la date de son nouveau rapport,

        ii) délivrer un nouveau rapport sur les états financiers modifiés. La date du nouveau rapport de l'auditeur ne doit pas être antérieure à la date d'approbation des états financiers modifiés.

12. Lorsque les textes légaux ou réglementaires et le référentiel d'information financière n'interdisent pas à la direction de limiter la modification des états financiers aux incidences du ou des événements postérieurs qui sont à l'origine de la modification ni aux responsables de l'approbation des états financiers de limiter leur approbation à cette modification, il est permis à l'auditeur de limiter également à cette modification la mise en œuvre des procédures d'audit relatives aux événements postérieurs requises au sous-alinéa 11 b)i). Dans ce cas, l'auditeur doit :

    a) soit modifier son rapport en y ajoutant une deuxième date valant uniquement pour la modification concernée, ce qui a pour effet d'indiquer que les procédures mises en œuvre par l'auditeur relativement aux événements postérieurs ne visaient que la modification des états financiers décrite dans la note pertinente des états financiers ; (Réf. : par. A13)

    b) soit délivrer un nouveau rapport ou un rapport modifié précisant, dans un paragraphe d'observations[5] ou dans un paragraphe sur d'autres points, que les procédures mises en œuvre par l'auditeur relativement aux événements postérieurs ne visaient que la modification des états financiers décrite dans la note pertinente des états financiers.

---

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

13. Dans certains pays, il se peut que la direction ne soit pas tenue, par les textes légaux ou réglementaires et par le référentiel d'information financière, de publier des états financiers modifiés et que, en conséquence, l'auditeur n'ait pas à délivrer un nouveau rapport ou un rapport modifié. Toutefois, si la direction refuse de modifier les états financiers alors que l'auditeur considère qu'une modification s'impose, l'auditeur doit : (Réf. : par. A14 et A15)

    a) si son rapport n'a pas encore été délivré à l'entité, modifier son opinion conformément à la norme ISA 705 (révisée)[6] avant de le délivrer ;

    b) si son rapport a déjà été délivré à l'entité, demander à la direction et, à moins qu'ils ne participent tous à la gestion de l'entité, aux responsables de la gouvernance de ne pas procéder à la diffusion des états financiers aux tiers avant d'y apporter les modifications nécessaires. Si les états financiers sont malgré tout publiés sans que les modifications nécessaires aient été apportées, l'auditeur doit prendre les mesures appropriées pour tenter de prévenir que des tiers s'appuient sur son rapport. (Réf. : par. A16 et A17)

Faits dont l'auditeur prend connaissance après la publication des états financiers

14. L'auditeur n'est pas tenu de mettre en œuvre des procédures d'audit se rapportant aux états financiers après leur publication. Toutefois, s'il prend connaissance, après la date de publication des états financiers, d'un fait qui, dans le cas où il aurait été connu de lui à la date de son rapport, aurait pu le conduire à modifier celui-ci, il doit :

    a) s'en entretenir avec la direction et, le cas échéant, avec les responsables de la gouvernance ;

    b) déterminer si les états financiers doivent être modifiés ;

    c) dans l'affirmative, s'enquérir auprès de la direction de la façon dont elle entend résoudre la question dans les états financiers. (Réf. : par. A18)

15. Si la direction modifie les états financiers, l'auditeur doit : (Réf. : par. A19)

    a) mettre en œuvre les procédures d'audit nécessaires dans les circonstances pour ce qui concerne la modification ;

    b) examiner les dispositions prises par la direction pour s'assurer que toutes les personnes ayant reçu les états financiers publiés antérieurement et le rapport de l'auditeur sur ces états sont informées de la situation ;

    c) sauf dans les circonstances décrites au paragraphe 12 :

        i) étendre la mise en œuvre des procédures d'audit mentionnées aux paragraphes 6 et 7 jusqu'à la date de son nouveau rapport et apposer sur son nouveau rapport une date qui n'est pas antérieure à celle de l'approbation des états financiers modifiés, et

        ii) délivrer son nouveau rapport sur les états financiers modifiés ;

    d) dans les circonstances décrites au paragraphe 12, modifier son rapport ou délivrer un nouveau rapport selon les exigences de ce paragraphe.

---

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

16. L'auditeur doit inclure dans son nouveau rapport ou dans son rapport modifié un paragraphe d'observations ou un paragraphe sur d'autres points dans lequel il fait référence à une note des états financiers qui décrit de manière plus détaillée la raison de la modification des états financiers publiés antérieurement, ainsi qu'au rapport précédent qu'il a délivré.

17. Si la direction ne prend pas les dispositions nécessaires pour s'assurer que toutes les personnes ayant reçu les états financiers publiés antérieurement sont informées de la situation et qu'elle ne modifie pas les états financiers alors que l'auditeur croit qu'une modification s'impose, celui-ci doit aviser la direction et, à moins qu'ils ne participent tous à la gestion de l'entité[7], les responsables de la gouvernance qu'il tentera de prévenir que des tiers s'appuient sur son rapport à l'avenir. Si, après avoir été ainsi informés, la direction ou les responsables de la gouvernance ne prennent pas ces dispositions nécessaires, l'auditeur doit prendre les mesures appropriées pour tenter de prévenir que des tiers s'appuient sur son rapport. (Réf. : par. A20)

* * *

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Champ d'application (Réf. : par. 1)

A1. Lorsque les états financiers audités sont inclus dans d'autres documents (autres que les rapports annuels, qui entrent dans le champ d'application de la norme ISA 720 (révisée)) après la publication des états financiers, il se peut que l'auditeur ait à tenir compte de responsabilités supplémentaires relatives aux événements postérieurs, notamment celles découlant des exigences légales ou réglementaires concernant un placement de titres dans le public, en vigueur dans les pays où les titres sont proposés. Par exemple, l'auditeur peut être tenu de mettre en œuvre des procédures d'audit additionnelles jusqu'à la date de publication du document d'émission définitif. Ces procédures peuvent comprendre celles qui sont mentionnées aux paragraphes 6 et 7, mises en œuvre jusqu'à la date, ou jusqu'à une date proche, de l'entrée en vigueur du document d'émission définitif, ainsi que la lecture du document d'émission pour apprécier si les autres informations qu'il contient sont cohérentes avec les informations financières auxquelles l'auditeur a associé son nom[8].

Définitions

Date d'approbation des états financiers (Réf. : alinéa 5 b))

A2. Dans certains pays, des textes légaux ou réglementaires identifient les personnes ou les organes (la direction ou les responsables de la gouvernance, par exemple) qui ont la responsabilité de déterminer que tous les états qui composent le jeu d'états financiers, y compris les notes annexes, ont été préparés, et définissent le processus d'approbation nécessaire. Dans d'autres pays, le processus d'approbation n'est pas prescrit par des textes légaux ou réglementaires, et l'entité suit ses propres procédures pour la préparation et la finalisation des états financiers, en accord avec ses structures de gestion et de gouvernance. Certains pays exigent que l'approbation définitive des états financiers incombe aux actionnaires, mais cette approbation n'est pas nécessaire pour que l'auditeur puisse conclure qu'il a obtenu les éléments probants

---

7 Norme ISA 260 (révisée), *Communication avec les responsables de la gouvernance*, paragraphe 13.

8 Norme ISA 200, *Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et réalisation d'un audit conforme aux Normes internationales d'audit*, paragraphe 2.

suffisants et appropriés sur lesquels fonder son opinion sur les états financiers. Dans les normes ISA, la date d'approbation des états financiers correspond à la première date à laquelle les personnes habilitées à le faire déterminent que tous les états qui composent le jeu d'états financiers, y compris les notes annexes, ont été préparés et qu'elles déclarent en assumer la responsabilité.

Date du rapport de l'auditeur (Réf. : alinéa 5 c))

A3. La date du rapport de l'auditeur ne peut être antérieure à la date à laquelle il a obtenu les éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder son opinion sur les états financiers, y compris des éléments probants confirmant que tous les états qui composent le jeu d'états financiers, y compris les notes annexes, ont été préparés et que les personnes habilitées à le faire ont déclaré qu'elles en assumaient la responsabilité[9]. La date du rapport de l'auditeur ne peut donc être antérieure à la date d'approbation des états financiers définie à l'alinéa 5 b). Pour des raisons administratives, il peut s'écouler un certain délai entre la date du rapport de l'auditeur définie à l'alinéa 5 c) et la date à laquelle le rapport de l'auditeur est délivré à l'entité.

Date de publication des états financiers (Réf. : alinéa 5 d))

A4. La date de publication des états financiers dépend généralement de l'environnement réglementaire dans lequel évolue l'entité. Dans certains cas, la date de publication des états financiers peut être la date à laquelle ils sont déposés auprès d'une autorité de réglementation. Comme les états financiers audités ne peuvent être publiés sans le rapport de l'auditeur, la date de publication des états financiers audités doit être non seulement égale ou postérieure à celle du rapport de l'auditeur, mais aussi égale ou postérieure à la date à laquelle le rapport de l'auditeur est délivré à l'entité.

Considérations propres aux entités du secteur public

A5. Dans le secteur public, la date de publication des états financiers peut être la date à laquelle les états financiers audités et le rapport de l'auditeur y afférent sont présentés au corps législatif ou autrement rendus publics.

Événements survenus entre la date de clôture et la date du rapport de l'auditeur (Réf. : par. 6 à 9)

A6. Selon l'évaluation des risques faite par l'auditeur, les procédures d'audit requises au paragraphe 6 peuvent comprendre des procédures, nécessaires à l'obtention d'éléments probants suffisants et appropriés, comportant l'examen ou des tests des documents comptables ou des opérations pour la période comprise entre la date de clôture et la date du rapport de l'auditeur. Les procédures d'audit requises aux paragraphes 6 et 7 s'ajoutent à celles que l'auditeur peut mettre en œuvre à d'autres fins, mais qui peuvent néanmoins fournir des éléments probants concernant des événements postérieurs (par exemple, les procédures se rapportant à la séparation des exercices ou aux encaissements de créances après la date de clôture, mises en œuvre afin d'obtenir des éléments probants sur les soldes de comptes à la date de clôture).

A7. Le paragraphe 7 fait état de certaines procédures d'audit que, dans ce contexte, l'auditeur est tenu de mettre en œuvre en application du paragraphe 6. Les procédures portant sur les événements postérieurs que l'auditeur met en œuvre peuvent toutefois dépendre de l'information

[9] Norme ISA 700, paragraphe 49. Dans certains cas, les textes légaux ou réglementaires précisent également à quel moment, au cours du processus d'élaboration des états financiers, l'audit est censé être terminé.

dont il dispose et, en particulier, de la mesure dans laquelle la comptabilité a été bien tenue depuis la date de clôture. Dans les cas où les documents comptables ne sont pas à jour, et où on n'a donc pas établi d'états financiers intermédiaires (que ce soit à des fins internes ou externes), ou lorsque les procès-verbaux des réunions de la direction ou des responsables de la gouvernance n'ont pas encore été rédigés, les procédures d'audit pertinentes peuvent prendre la forme d'une inspection des livres et autres documents comptables disponibles, y compris les relevés bancaires. Le paragraphe A8 donne des exemples d'autres questions que l'auditeur peut prendre en considération dans le cadre de ces procédures.

A8. En plus des procédures d'audit requises au paragraphe 7, l'auditeur peut considérer comme nécessaire et approprié :

- de prendre connaissance des budgets de l'entité, de ses prévisions de trésorerie et des autres rapports connexes de la direction les plus récents pour les périodes postérieures à la date de clôture ;
- d'adresser aux avocats de l'entité une demande d'informations sur les procès et les litiges, ou de compléments d'informations aux demandes verbales ou écrites faites antérieurement ;
- d'examiner si des déclarations écrites concernant des événements postérieurs particuliers pourraient être nécessaires pour étayer d'autres éléments probants et ainsi obtenir des éléments probants suffisants et appropriés.

Demandes d'informations (Réf. : alinéa 7 b))

A9. Lorsque l'auditeur fait, auprès de la direction et, le cas échéant, auprès des responsables de la gouvernance, des demandes d'informations concernant la survenance d'événements postérieurs susceptibles d'avoir des incidences sur les états financiers, il peut s'enquérir de l'état actuel des éléments qui ont été comptabilisés sur la base de données préliminaires ou insuffisantes, et demander expressément :

- s'il y a eu de nouveaux engagements, de nouveaux emprunts ou de nouvelles garanties ;
- si l'entité a réalisé ou prévu des ventes ou des acquisitions d'actifs ;
- s'il y a eu une augmentation des capitaux propres ou des capitaux d'emprunt, notamment par l'émission de nouvelles actions ou obligations, ou si un accord de fusion ou de liquidation a été conclu ou prévu ;
- s'il y a eu expropriation ou destruction d'actifs, par exemple en raison d'un incendie ou d'une inondation ;
- s'il y a eu des faits nouveaux concernant les éventualités ;
- si l'entité a effectué ou envisagé des ajustements comptables inhabituels ;
- s'il s'est produit ou s'il est probable que se produiront des événements qui mettront en cause le caractère approprié des méthodes comptables appliquées pour la préparation des états financiers, par exemple des événements qui feraient douter de la validité de l'hypothèse de la continuité de l'exploitation ;

- s'il s'est produit des événements qui sont pertinents par rapport à l'évaluation des estimations ou des provisions comprises dans les états financiers ;
- s'il s'est produit des événements qui sont pertinents par rapport à la recouvrabilité des actifs.

Lecture des procès-verbaux (Réf. : alinéa 7 c))

Considérations propres aux entités du secteur public

A10. Dans le secteur public, l'auditeur peut lire les comptes rendus officiels des débats pertinents du corps législatif et s'enquérir des questions abordées au cours des débats pour lesquels les comptes rendus ne sont pas encore disponibles.

Faits dont l'auditeur prend connaissance entre la date de son rapport et la date de publication des états financiers

Conséquences des autres informations obtenues après la date du rapport de l'auditeur (Réf. : par. 10)

A11. Bien que l'auditeur ne soit pas tenu de mettre en œuvre des procédures d'audit se rapportant aux états financiers entre la date de son rapport et la date de publication des états financiers, la norme ISA 720 (révisée) contient des exigences et des indications concernant les autres informations obtenues après la date du rapport de l'auditeur, ce qui pourrait comprendre les autres informations obtenues entre la date du rapport de l'auditeur et la date de publication des états financiers.

Responsabilité de la direction envers l'auditeur (Réf. : par. 10)

A12. Comme l'explique la norme ISA 210, les termes et conditions de la mission d'audit comprennent l'engagement de la direction à informer l'auditeur de tout fait susceptible d'avoir une incidence sur les états financiers et dont elle pourrait prendre connaissance entre la date du rapport de l'auditeur et la date de publication des états financiers[10].

Ajout d'une deuxième date (Réf. : alinéa 12 a))

A13. Lorsque, dans les circonstances décrites à l'alinéa 12 a), l'auditeur modifie son rapport en y ajoutant une deuxième date valant uniquement pour la modification concernée des états financiers, la date du rapport de l'auditeur sur les états financiers, avant qu'ils ne soient modifiés par la direction, demeure inchangée, car cette date indique au lecteur quand les travaux d'audit sur ces états financiers ont été achevés. Toutefois, une deuxième date est ajoutée dans le rapport de l'auditeur afin d'informer les utilisateurs que les procédures mises en œuvre par l'auditeur après cette date ne visaient que la modification postérieure des états financiers. Voici un exemple d'ajout d'une deuxième date :

> « (Date du rapport de l'auditeur), mais (date d'achèvement des procédures d'audit ne visant que la modification décrite dans la note Y) pour ce qui concerne la note Y. »

[10] Norme ISA 210, *Accord sur les termes et conditions d'une mission d'audit*, paragraphe A24.

Aucune modification des états financiers par la direction (Réf. : par. 13)

A14. Dans certains pays, il se peut que la direction ne soit pas tenue par les textes légaux ou réglementaires ou par le référentiel d'information financière de publier des états financiers modifiés. C'est souvent le cas lorsque la publication des états financiers de la période suivante est imminente, à condition que des informations appropriées soient fournies dans ces états financiers.

Considérations propres aux entités du secteur public

A15. Dans le secteur public, parmi les mesures qu'il est possible de prendre conformément au paragraphe 13 lorsque la direction refuse de modifier les états financiers, il y a la communication d'un rapport distinct au corps législatif, ou à un autre organe compétent dans la structure hiérarchique, sur les incidences de l'événement postérieur sur les états financiers et le rapport de l'auditeur.

Mesures prises par l'auditeur pour tenter de prévenir que des tiers s'appuient sur son rapport (Réf. : alinéa 13 b))

A16. Il se peut que l'auditeur soit tenu de s'acquitter d'obligations juridiques additionnelles, même lorsqu'il a demandé à la direction de ne pas publier les états financiers et que la direction a acquiescé à cette demande.

A17. Dans les cas où la direction a procédé à la diffusion des états financiers auprès des tiers malgré l'avis contraire de l'auditeur, la ligne de conduite à adopter par l'auditeur pour prévenir que les tiers s'appuient sur son rapport sur les états financiers dépend de ses droits et obligations juridiques. En conséquence, l'auditeur peut considérer utile d'obtenir un avis juridique.

Faits dont l'auditeur prend connaissance après la publication des états financiers

Conséquences des autres informations obtenues après la publication des états financiers (Réf. : par. 14)

A18. Les obligations de l'auditeur en ce qui concerne les autres informations obtenues après la date de son rapport sont traitées dans la norme ISA 720 (révisée). Bien que l'auditeur ne soit pas tenu de mettre en œuvre des procédures d'audit se rapportant aux états financiers après la publication des états financiers, la norme ISA 720 (révisée) contient des exigences et des indications concernant les autres informations obtenues après la date du rapport de l'auditeur.

Aucune modification des états financiers par la direction (Réf. : par. 15)

Considérations propres aux entités du secteur public

A19. Dans certains pays, il se peut que les textes légaux ou réglementaires interdisent aux entités du secteur public de publier des états financiers modifiés. En pareil cas, il peut être opportun que l'auditeur fasse rapport aux instances officielles compétentes.

Mesures prises par l'auditeur pour tenter de prévenir que des tiers s'appuient sur son rapport (Réf. : par. 17)

A20. Dans les cas où l'auditeur croit que la direction ou les responsables de la gouvernance n'ont pas pris les dispositions nécessaires pour prévenir que des tiers s'appuient sur son rapport sur les états financiers publiés antérieurement par l'entité, bien que l'auditeur les ait préalablement

avisés qu'il prendrait lui-même des mesures pour tenter de prévenir qu'on s'y appuie, la ligne de conduite à adopter par l'auditeur dépend de ses droits et obligations juridiques. En conséquence, l'auditeur peut considérer utile d'obtenir un avis juridique.

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT 570 (RÉVISÉE)

CONTINUITÉ DE L'EXPLOITATION

(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

Principe comptable de continuité d'exploitation 2

Responsabilité de l'évaluation de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation 3-7

Date d'entrée en vigueur 8

Objectifs 9

Exigences

Procédures d'évaluation des risques et activités connexes 10-11

Appréciation de l'évaluation faite par la direction 12-14

Période postérieure à celle sur laquelle porte l'évaluation de la direction 15

Procédures d'audit supplémentaires lorsque des événements ou des situations sont relevés 16

Conclusions de l'auditeur 17-20

Incidences sur le rapport de l'auditeur 21-24

Communication avec les responsables de la gouvernance 25

Retard important dans l'approbation des états financiers 26

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Champ d'application de la présente norme ISA A1

Principe comptable de continuité d'exploitation A2

Procédures d'évaluation des risques et activités connexes A3-A7

Appréciation de l'évaluation faite par la direction A8-A13

Période postérieure à celle sur laquelle porte l'évaluation de la direction A14-A15

Procédures d'audit supplémentaires lorsque des événements ou des situations sont relevés A16-A20

Conclusions de l'auditeur A21-A25

Incidences sur le rapport de l'auditeur A26-A35

Annexe : Exemples de rapports de l'auditeur indépendant comportant une section sur la continuité de l'exploitation

La Norme internationale d'audit (ISA) 570 (révisée), *Continuité de l'exploitation*, 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 des responsabilités de l'auditeur, dans le cadre d'un audit d'états financiers, en ce qui concerne la continuité de l'exploitation, et des incidences sur le rapport de l'auditeur. (Réf. : par. A1)

Principe comptable de continuité d'exploitation

2. Les états financiers préparés selon le principe comptable de continuité d'exploitation sont fondés sur l'hypothèse que l'entité est en situation de continuité d'exploitation et qu'elle poursuivra ses activités dans un avenir prévisible. Les états financiers à usage général sont préparés selon le principe comptable de continuité d'exploitation, sauf si la direction a l'intention de liquider l'entité ou de cesser ses activités ou si aucune autre solution réaliste ne s'offre à elle. Les états financiers à usage particulier peuvent ou non être préparés conformément à un référentiel d'information financière selon lequel le principe comptable de continuité d'exploitation est pertinent (le principe comptable de continuité d'exploitation n'est pas pertinent, par exemple, dans le cas de certains états financiers préparés conformément aux règles fiscales de certains pays). Lorsqu'il est justifié d'appliquer le principe comptable de continuité d'exploitation, on comptabilise les actifs et les passifs en considérant que l'entité sera en mesure de réaliser ses actifs et de régler ses passifs dans le cadre normal de ses activités. (Réf. : par. A2)

Responsabilité de l'évaluation de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation

3. Certains référentiels d'information financière contiennent une exigence explicite imposant à la direction de procéder à une évaluation spécifique de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, ainsi que des normes sur les questions à considérer et sur les informations à fournir relativement à la continuité de l'exploitation. Par exemple, la Norme comptable internationale (IAS) 1 exige que la direction évalue la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation[1]. Les exigences détaillées concernant la responsabilité qui incombe à la direction d'évaluer la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation ainsi que les informations y afférentes à fournir dans les états financiers peuvent également être énoncées dans des textes légaux ou réglementaires.

4. Il se peut que d'autres référentiels d'information financière ne contiennent aucune exigence explicite imposant à la direction de procéder à une évaluation spécifique de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. Néanmoins, lorsque le principe comptable de continuité d'exploitation constitue, ainsi que l'explique le paragraphe 2, un principe de base de la préparation des états financiers, la préparation des états financiers exige que la direction évalue la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, même lorsque le référentiel d'information financière ne contient aucune exigence explicite à ce sujet.

5. L'évaluation par la direction de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation implique la formation d'un jugement, à un moment donné, sur l'aboutissement futur d'événements ou de situations par nature incertains. Les facteurs suivants sont à prendre en considération dans la formation de ce jugement :

   - le degré d'incertitude lié à l'aboutissement d'un événement ou d'une situation s'accroît d'autant plus que l'événement, la situation ou leur aboutissement sont éloignés dans le

[1] IAS 1 *Présentation des états financiers*, paragraphes 25 et 26.

temps. Pour cette raison, la plupart des référentiels d'information financière qui imposent explicitement à la direction de procéder à une évaluation précisent la période pour laquelle la direction doit prendre en considération toute l'information disponible ;

- la taille et la complexité de l'entité, la nature et l'état de ses activités, ainsi que la mesure dans laquelle elle est affectée par des facteurs extérieurs sont des éléments qui influencent le jugement porté sur l'aboutissement d'événements ou de situations ;
- tout jugement concernant l'avenir repose sur l'information disponible lors de sa formation. Dès lors, il se peut que l'aboutissement d'événements postérieurs à la date de clôture ne concorde pas avec des jugements qui étaient raisonnables au moment où ils ont été portés.

Responsabilités de l'auditeur

6. Les responsabilités de l'auditeur consistent à obtenir des éléments probants suffisants et appropriés et à tirer une conclusion quant au caractère approprié de l'application par la direction du principe comptable de continuité d'exploitation dans la préparation des états financiers, et à tirer une conclusion, en s'appuyant sur les éléments probants obtenus, quant à l'existence ou non d'une incertitude significative sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. Ces responsabilités incombent à l'auditeur même si le référentiel d'information financière utilisé pour la préparation des états financiers n'impose pas explicitement à la direction de procéder à une évaluation spécifique de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.

7. Comme l'indique toutefois la norme ISA 200[2], les effets possibles des limites inhérentes à la capacité de l'auditeur de détecter des anomalies significatives sont plus prononcés dans le cas d'événements ou de situations futurs susceptibles d'amener l'entité à cesser son exploitation. L'auditeur ne peut prévoir de tels événements ou situations futurs. Par conséquent, l'absence d'une quelconque mention dans le rapport d'audit d'une incertitude significative sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation ne peut être considérée comme une garantie de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.

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) d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés et de tirer une conclusion concernant le caractère approprié de l'application par la direction du principe comptable de continuité d'exploitation lors de la préparation des états financiers ;

   b) de tirer une conclusion, en s'appuyant sur les éléments probants obtenus, quant à l'existence ou non d'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 ;

   c) de faire rapport conformément à la présente norme ISA.

---

[2] Norme ISA 200, *Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et réalisation d'un audit conforme aux Normes internationales d'audit*, paragraphes A53 et A54.

Exigences

Procédures d'évaluation des risques et activités connexes

10. Lors de la mise en œuvre des procédures d'évaluation des risques exigées par la norme ISA 315 (révisée)[3], l'auditeur doit examiner s'il existe des événements ou des situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. Ce faisant, il doit déterminer si la direction a déjà procédé à une évaluation préliminaire de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, et : (Réf. : par. A3 à A6)

    a) lorsque la direction a effectué une telle évaluation, il doit s'entretenir avec elle de cette évaluation et déterminer si elle a relevé des événements ou des situations qui, individuellement ou collectivement, sont susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation et, dans l'affirmative, quels sont ses plans pour y faire face ;

    b) lorsque la direction n'a pas encore effectué une telle évaluation, il doit s'entretenir avec elle des raisons pour lesquelles elle entend appliquer le principe comptable de continuité d'exploitation, et lui demander s'il existe des événements ou des situations qui, individuellement ou collectivement, sont susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.

11. Tout au long de sa mission, l'auditeur doit rester attentif aux éléments probants concernant l'existence d'événements ou de situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. (Réf. : par. A7)

Appréciation de l'évaluation faite par la direction

12. L'auditeur doit apprécier l'évaluation faite par la direction de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. (Réf. : par. A8 à A10, A12 et A13)

13. Lors de son appréciation de l'évaluation faite par la direction de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, l'auditeur doit prendre en compte la même période que celle retenue par la direction pour procéder à sa propre évaluation conformément aux exigences du référentiel d'information financière applicable ou, le cas échéant, conformément à tout texte légal ou réglementaire qui prévoit une période plus longue. Si la période considérée par la direction pour son évaluation de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation est inférieure à 12 mois à compter de la date de clôture, selon la définition donnée dans la norme ISA 560[4], l'auditeur doit demander à la direction de prolonger son évaluation sur une période d'au moins 12 mois à compter de cette date. (Réf. : par. A11 à A13)

14. Lors de son appréciation de l'évaluation de la direction, l'auditeur doit examiner si cette évaluation tient compte de toutes les informations pertinentes dont lui-même a connaissance par suite de l'audit.

Période postérieure à celle sur laquelle porte l'évaluation de la direction

---

[3] 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*, paragraphe 5.

[4] Norme ISA 560, *Événements postérieurs à la date de clôture*, alinéa 5 a).

15. L'auditeur doit demander à la direction si elle est au courant d'événements ou de situations postérieurs à la période couverte par son évaluation qui sont susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. (Réf. : par. A14 et A15)

Procédures d'audit supplémentaires lorsque des événements ou des situations sont relevés

16. Dans le cas où des événements ou des situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation ont été relevés, l'auditeur doit obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour déterminer s'il existe ou non 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 (ci-après désignée par l'expression « incertitude significative ») en mettant en œuvre des procédures d'audit supplémentaires, et en prenant en considération les facteurs qui réduisent cette incertitude. Ces procédures doivent notamment consister : (Réf. : par. A16)

    a) à demander à la direction de procéder à son évaluation de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation lorsqu'elle ne l'a pas encore fait ;

    b) à évaluer les plans d'action établis par la direction par rapport à son évaluation de la continuité de l'exploitation, et à déterminer si la mise en œuvre de ces plans est susceptible d'améliorer la situation et si les plans sont réalisables dans les circonstances ; (Réf. : par. A17)

    c) lorsque l'entité a préparé des prévisions de trésorerie et que l'analyse de celles-ci est un facteur important dans la prise en considération de l'aboutissement futur d'événements ou de situations aux fins de l'évaluation des plans d'action de la direction, (Réf. : par. A18 et A19)

        i) à évaluer la fiabilité des données sous-jacentes générées pour établir les prévisions,

        ii) à déterminer s'il existe une justification adéquate des hypothèses sur lesquelles reposent les prévisions ;

    d) à examiner si des faits ou éléments nouveaux sont apparus depuis la date à laquelle la direction a procédé à son évaluation ;

    e) à demander des déclarations écrites de la direction et, le cas échéant, des responsables de la gouvernance au sujet de leurs plans d'action pour l'avenir et de la faisabilité de ces plans. (Réf. : par. A20)

Conclusions de l'auditeur

17. L'auditeur doit évaluer si des éléments probants suffisants et appropriés ont été obtenus et tirer une conclusion quant au caractère approprié de l'application par la direction du principe comptable de continuité d'exploitation dans la préparation des états financiers.

18. En se fondant sur les éléments probants obtenus, l'auditeur doit conclure à l'existence ou non, selon son jugement, d'une incertitude significative liée à des événements ou situations qui, pris individuellement ou collectivement, sont susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. Une incertitude est significative lorsque l'ampleur de son incidence potentielle et la probabilité de sa survenance sont telles que, selon le jugement de l'auditeur, des informations appropriées sur la nature et les incidences de l'incertitude sont nécessaires pour que : (Réf. : par. A21 et A22)

a) dans le cas d'un référentiel d'information financière reposant sur le principe d'image fidèle, les états financiers donnent une image fidèle ;

b) dans le cas d'un référentiel reposant sur l'obligation de conformité, les états financiers ne soient pas trompeurs.

Caractère adéquat des informations fournies lorsque des événements ou situations ont été relevés et qu'il existe une incertitude significative

19. Lorsque l'auditeur conclut que l'application par la direction du principe comptable de continuité d'exploitation est appropriée dans les circonstances, mais qu'il existe une incertitude significative, il doit déterminer si les états financiers : (Réf. : par. A22 et A23)

a) donnent des informations adéquates concernant les principaux événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, ainsi que les plans de la direction pour y faire face ;

b) indiquent clairement qu'il existe 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 et que, en conséquence, l'entité pourrait être incapable de réaliser ses actifs et de régler ses passifs dans le cadre normal de ses activités.

Caractère adéquat des informations fournies lorsque des événements ou situations ont été relevés, mais qu'il n'existe aucune incertitude significative

20. Dans le cas où l'auditeur relève des événements ou des situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, mais conclut, en se fondant sur les éléments probants qu'il a obtenus, à l'absence d'incertitude significative, il doit évaluer si, au regard des exigences du référentiel d'information financière applicable, les états financiers fournissent des informations adéquates sur ces événements ou situations. (Réf. : par. A24 et A25)

Incidences sur le rapport de l'auditeur

Application inappropriée du principe comptable de continuité d'exploitation

21. Si les états financiers ont été préparés selon le principe comptable de continuité d'exploitation, mais que l'auditeur juge que l'application par la direction du principe comptable de continuité d'exploitation dans les états financiers est inappropriée, il doit exprimer une opinion défavorable. (Réf. : par. A26 et A27)

Application appropriée du principe comptable de continuité d'exploitation malgré l'existence d'une incertitude significative

Communication d'informations adéquates sur l'incertitude significative dans les états financiers

22. Si des informations adéquates sur l'incertitude significative sont fournies dans les états financiers, l'auditeur doit exprimer une opinion non modifiée et son rapport doit inclure une section distincte intitulée « Incertitude significative liée à la continuité de l'exploitation » qui : (Réf. : par. A28 à A31 et A34)

a) attire l'attention sur la note des états financiers qui fournit les informations dont il est question au paragraphe 19 ;

b) précise que les événements ou situations en cause indiquent l'existence d'une incertitude significative susceptible de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation et que l'auditeur exprime une opinion non modifiée sur ce point.

Absence d'informations adéquates sur l'incertitude significative dans les états financiers

23. En l'absence d'informations adéquates sur l'incertitude significative dans les états financiers, l'auditeur doit : (Réf. : par. A32 à A34)

a) exprimer une opinion avec réserve ou une opinion défavorable, selon le cas, conformément à la norme ISA 705 (révisée)[5] ;

b) indiquer, dans la section « Fondement de l'opinion avec réserve [ou de l'opinion défavorable] » de son rapport, qu'il existe une incertitude significative susceptible de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation et que celle-ci n'a pas été communiquée adéquatement dans les états financiers.

Refus de la direction de faire ou de prolonger son évaluation

24. Si la direction refuse de procéder à une évaluation ou de prolonger celle déjà faite lorsque l'auditeur le lui demande, celui-ci doit en considérer les incidences sur son rapport. (Réf. : par. A35)

Communication avec les responsables de la gouvernance

25. L'auditeur doit informer les responsables de la gouvernance, à moins qu'ils ne participent tous à la gestion de l'entité[6], des événements ou situations relevés qui sont susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. Cette communication doit notamment indiquer :

a) si les événements ou situations constituent une incertitude significative ;

b) si l'application par la direction du principe comptable de continuité d'exploitation dans la préparation des états financiers est appropriée ;

c) si les informations y afférentes fournies dans les états financiers sont adéquates ;

d) les incidences sur le rapport de l'auditeur, le cas échéant.

Retard important dans l'approbation des états financiers

26. En cas de délai important entre la date de clôture et la date d'approbation des états financiers par la direction ou par les responsables de la gouvernance, l'auditeur doit s'enquérir des raisons du retard. S'il pense que le retard peut être imputable à des événements ou situations liés à l'évaluation de la continuité de l'exploitation par la direction, il doit mettre en œuvre les procédures d'audit supplémentaires nécessaires, selon les indications du paragraphe 16, et considérer l'incidence que cela peut avoir sur sa conclusion quant à l'existence ou non d'une incertitude significative, selon les indications du paragraphe 18.

***

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

[6] Norme ISA 260 (révisée), *Communication avec les responsables de la gouvernance*, paragraphe 13.

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Champ d'application de la présente norme ISA (Réf. : par. 1)

A1. La norme ISA 701[7] traite de la responsabilité qui incombe à l'auditeur de communiquer les questions clés de l'audit dans son rapport. La présente norme tient compte du fait que, lorsque la norme ISA 701 s'applique, les questions se rapportant à la continuité de l'exploitation peuvent être considérées comme des questions clés de l'audit, et précise qu'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 constitue, par sa nature, une question clé de l'audit[8].

Principe comptable de continuité d'exploitation (Réf. : par. 2)

Considérations propres aux entités du secteur public

A2. L'application par la direction du principe comptable de continuité d'exploitation est également pertinente dans le cas des entités du secteur public. Par exemple, la norme comptable internationale pour le secteur public (IPSAS) 1 traite de la question de la capacité des entités du secteur public à poursuivre leurs activités[9]. Les risques liés à la continuité de l'exploitation peuvent entre autres survenir dans les cas où les activités des entités du secteur public sont exercées dans un but lucratif, dans les cas où le soutien de l'État peut être réduit ou retiré ou encore dans les cas de privatisation. Les événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité d'une entité du secteur public à poursuivre ses activités peuvent comprendre un financement insuffisant qui compromet la continuité de ses activités et les décisions des pouvoirs publics qui influent sur les services qu'elle fournit.

Procédures d'évaluation des risques et activités connexes

Événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation (Réf. : par. 10)

A3. Des exemples d'événements ou de situations qui, pris isolément ou collectivement, sont susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation sont présentés ci-après. Cette liste n'est pas exhaustive, et la présence d'un ou de plusieurs de ces indicateurs n'implique pas nécessairement l'existence d'une incertitude significative.

Indicateurs de nature financière :

- capitaux propres ou fonds de roulement négatifs ;
- emprunts à terme fixe venant à échéance sans perspective réaliste de reconduction ou de remboursement ou recours excessif à des crédits à court terme pour financer des actifs à long terme ;
- indications de retrait du soutien financier de la part des créanciers ;
- flux de trésorerie d'exploitation négatifs ressortant des états financiers historiques ou prévisionnels ;
- ratios clés financiers défavorables ;

---

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

8 Norme ISA 701, paragraphes 15 et A41.

9 IPSAS 1, *Présentation des états financiers*, paragraphes 38 à 41.

- lourdes pertes d'exploitation ou détérioration importante de la valeur des actifs utilisés pour générer des flux de trésorerie ;
- retards dans la distribution de dividendes ou suspension de la distribution ;
- incapacité de payer les créanciers aux échéances ;
- incapacité de se conformer aux conditions des conventions de prêt ;
- refus de crédit de la part des fournisseurs au profit de livraisons contre remboursement ;
- incapacité d'obtenir du financement pour le développement nécessaire de nouveaux produits ou pour d'autres investissements vitaux.

Indicateurs de nature opérationnelle :

- intention de la direction de liquider l'entité ou de mettre fin à ses activités ;
- départ de cadres dirigeants clés sans remplacement ;
- perte d'un marché important, d'un ou de plusieurs clients clés, d'une franchise, d'une licence ou d'un ou de plusieurs fournisseurs principaux ;
- difficultés liées à la main-d'œuvre ;
- pénuries de fournitures importantes ;
- émergence d'un concurrent redoutable.

Autres indicateurs :

- non-conformité aux exigences en matière de capital ou à d'autres exigences légales ou réglementaires, telles que des exigences relatives à la solvabilité ou à la liquidité qui s'appliquent aux institutions financières ;
- procédures judiciaires ou procédures engagées par les autorités de réglementation en cours contre l'entité qui, si elles aboutissaient, pourraient avoir des conséquences financières auxquelles l'entité ne pourrait probablement pas faire face ;
- changements dans les textes légaux ou réglementaires ou dans la politique des pouvoirs publics qui auront vraisemblablement des effets défavorables sur l'entité ;
- survenance de sinistres non couverts ou insuffisamment couverts par des assurances.

L'importance de tels événements ou situations peut souvent être atténuée par d'autres facteurs. Par exemple, le fait que l'entité ne parvienne pas à rembourser ses dettes aux échéances prévues peut être compensé par des plans de la direction pour disposer de la trésorerie nécessaire par d'autres moyens, tels que la cession d'actifs, le rééchelonnement du remboursement des emprunts ou une augmentation du capital. De façon similaire, la perte d'un fournisseur principal peut être compensée par la disponibilité d'une autre source d'approvisionnement satisfaisante.

A4. Les procédures d'évaluation des risques exigées par le paragraphe 10 aident l'auditeur à déterminer si l'application du principe comptable de continuité d'exploitation par la direction est susceptible de constituer un problème important, ainsi que l'incidence de l'application de ce principe sur la planification de l'audit. Ces procédures permettent également d'avoir plus rapidement des entretiens avec la direction, notamment en ce qui concerne ses plans ainsi que la résolution de tout problème de continuité de l'exploitation qui aurait pu être relevé.

Considérations propres aux petites entités (Réf. : par. 10)

A5. La taille d'une entité peut influer sur sa capacité à faire face à des situations défavorables. Il se peut que les petites entités soient en mesure de réagir rapidement pour tirer pleinement parti des opportunités qui se présentent, mais qu'elles n'aient pas les réserves nécessaires au maintien de leur niveau d'activité.

A6. Parmi les situations qui peuvent particulièrement affecter les petites entités, il y a le risque que les banques et les autres prêteurs cessent de soutenir financièrement l'entité, ainsi que la perte possible d'un fournisseur principal, d'un client important, d'un employé clé, ou du droit d'exploitation conféré par un contrat de licence, un contrat de franchise ou un autre accord juridique.

Obligation de rester attentif tout au long de la mission aux éléments probants concernant certains événements ou certaines situations (Réf. : par. 11)

A7. La norme ISA 315 (révisée) exige que l'auditeur révise son évaluation des risques et modifie en conséquence les procédures d'audit complémentaires prévues lorsque sont recueillis, au cours de l'audit, des éléments probants additionnels qui ont une incidence sur son évaluation des risques[10]. Si, après avoir procédé à son évaluation des risques, l'auditeur relève des événements ou situations qui sont susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, il se peut qu'il ait à réviser son évaluation des risques d'anomalies significatives en plus de mettre en œuvre les procédures dont il est question au paragraphe 16. L'existence de tels événements ou situations peut également influer sur la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires prévues en réponse à l'évaluation des risques. La norme ISA 330[11] définit des exigences et fournit des indications à ce sujet.

Appréciation de l'évaluation faite par la direction

Évaluation et analyse sous-jacente de la direction, et appréciation par l'auditeur (Réf. : par. 12)

A8. L'évaluation par la direction de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation est un élément essentiel dans l'appréciation par l'auditeur de l'application par la direction du principe comptable de continuité d'exploitation.

A9. Il n'appartient pas à l'auditeur de remédier à l'absence d'analyse de la part de la direction. Dans certains cas, il se peut toutefois que l'absence d'analyse détaillée de la direction à l'appui de son évaluation n'empêche pas l'auditeur de conclure, dans les circonstances, au caractère approprié ou non de l'application par la direction du principe comptable de continuité d'exploitation. Par exemple, lorsque l'entité a un historique d'activités bénéficiaires et qu'elle a facilement accès à des ressources financières, la direction peut procéder à son évaluation sans faire d'analyse détaillée. En pareil cas, l'auditeur peut procéder à son appréciation du caractère approprié de l'évaluation de la direction sans mettre en œuvre des procédures poussées lorsque ses autres procédures d'audit sont suffisantes pour lui permettre de conclure, dans les circonstances, au caractère approprié ou non de l'application par la direction du principe comptable de continuité d'exploitation dans la préparation des états financiers.

---

[10] Norme ISA 315 (révisée), paragraphe 31.

[11] Norme ISA 330, *Réponses de l'auditeur à l'évaluation des risques*.

A10. Dans d'autres cas, l'appréciation de l'évaluation par la direction de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, selon les exigences du paragraphe 12, peut comporter une appréciation de la démarche suivie par la direction pour faire son évaluation, des hypothèses sur lesquelles repose cette évaluation ainsi que des plans d'action de la direction pour l'avenir, ainsi que de la faisabilité ou non de ces plans dans les circonstances.

Période sur laquelle porte l'évaluation de la direction (Réf. : par. 13)

A11. La plupart des référentiels d'information financière qui obligent explicitement la direction à procéder à une évaluation précisent la période pour laquelle la direction est tenue de prendre en considération toute l'information disponible[12].

Considérations propres aux petites entités (Réf. : par. 12 et 13)

A12. Il arrive souvent que la direction d'une petite entité n'ait pas préparé une évaluation détaillée de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, et qu'elle s'appuie plutôt sur sa connaissance approfondie de l'entreprise et sur les perspectives d'avenir attendues. Néanmoins, conformément aux exigences de la présente norme ISA, il est nécessaire que l'auditeur apprécie l'évaluation par la direction de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. Dans le cas des petites entités, il peut y avoir lieu de s'entretenir avec la direction du financement de l'entité sur le moyen et le long terme, à la condition que les affirmations de la direction puissent être corroborées par des éléments probants documentaires suffisants, et qu'elles ne soient pas incompatibles avec la compréhension de l'entité que possède l'auditeur. L'auditeur peut donc s'acquitter de l'obligation que lui impose le paragraphe 13 de demander à la direction de prolonger son évaluation par des entretiens, des demandes d'informations et l'inspection de la documentation à l'appui, par exemple les commandes reçues pour des prestations futures, évaluées quant à leur faisabilité ou autrement étayées.

A13. Le soutien financier apporté par les propriétaires-dirigeants est souvent important pour la capacité d'une petite entité à poursuivre son exploitation. Lorsqu'une petite entité est en grande partie financée par un prêt du propriétaire-dirigeant, il peut être important que ces fonds ne soient pas retirés. Par exemple, la poursuite de l'exploitation d'une petite entité en difficulté financière peut dépendre du fait que le propriétaire-dirigeant accepte qu'un prêt qu'il a consenti à l'entité prenne rang après les créances des banques ou d'autres créanciers, ou encore du fait qu'il facilite l'octroi d'un prêt à l'entité en acceptant de le garantir en constituant une sûreté sur ses biens personnels. Dans de telles circonstances, l'auditeur peut recueillir des éléments probants documentaires appropriés attestant le caractère subordonné du prêt du propriétaire-dirigeant ou la garantie donnée. Lorsque l'entité est dépendante d'un soutien financier supplémentaire de la part du propriétaire-dirigeant, l'auditeur peut évaluer la capacité de celui-ci à respecter ses obligations au titre de l'accord de financement. En outre, l'auditeur peut demander une déclaration écrite confirmant les termes et conditions attachés à ce soutien financier ainsi que l'intention ou l'accord du propriétaire-dirigeant.

Période postérieure à celle sur laquelle porte l'évaluation de la direction (Réf. : par. 15)

A14. Ainsi que l'exige le paragraphe 11, l'auditeur reste attentif à l'existence possible d'événements connus, prévus ou non, ou de situations qui surviendront postérieurement à la période sur

[12] Par exemple, selon IAS 1, cette période devrait être d'au moins 12 mois à compter de la date de clôture, mais peut être supérieure à 12 mois.

laquelle porte l'évaluation de la direction qui pourraient remettre en cause le caractère approprié de l'application par celle-ci du principe comptable de continuité d'exploitation dans la préparation des états financiers. Le degré d'incertitude lié à l'aboutissement d'un événement ou d'une situation s'accroît d'autant plus que l'événement ou la situation sont éloignés dans le temps ; ainsi, lorsque l'auditeur prend en considération des événements ou situations plus éloignés dans le temps, seules les indications de problèmes de continuité de l'exploitation qui sont importantes l'amènent à envisager de prendre des mesures additionnelles. Lorsque de tels événements ou situations sont relevés, il peut être nécessaire pour l'auditeur de demander à la direction d'évaluer l'importance possible de l'événement ou de la situation par rapport à son évaluation de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. Dans de telles circonstances, les procédures décrites au paragraphe 16 s'appliquent.

A15. En dehors des demandes d'informations auprès de la direction, l'auditeur n'est pas tenu de mettre en œuvre d'autres procédures d'audit pour relever des événements ou situations qui sont susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation au-delà de la période sur laquelle porte l'évaluation de la direction, laquelle, ainsi qu'il est précisé au paragraphe 13, sera de 12 mois au moins à compter de la date de clôture.

Procédures d'audit supplémentaires lorsque des événements ou des situations sont relevés (Réf. : par. 16)

A16. Les procédures d'audit qui sont pertinentes par rapport aux exigences du paragraphe 16 peuvent comprendre les suivantes :

- analyse et discussion avec la direction des prévisions de flux de trésorerie et de résultats ainsi que des autres prévisions pertinentes ;
- analyse et discussion des derniers états financiers intermédiaires de l'entité qui sont disponibles ;
- lecture des conditions des emprunts obligataires et des conventions de prêt afin de déterminer tout manquement à ces conditions ;
- lecture des procès-verbaux des assemblées d'actionnaires, des réunions des responsables de la gouvernance et des comités pertinents pour y rechercher des mentions de difficultés financières ;
- demandes d'informations auprès du conseiller juridique de l'entité concernant l'existence de procès et de litiges et le caractère raisonnable de l'évaluation par la direction de leur aboutissement ainsi que de l'estimation de leurs implications financières ;
- confirmation de l'existence, de la légalité et de la force exécutoire des accords conclus avec des parties liées ou avec des tiers en vue de la fourniture ou du maintien d'un soutien financier, et évaluation de leur capacité de fournir des fonds additionnels ;
- évaluation des plans de l'entité pour traiter les commandes des clients non exécutées ;
- mise en œuvre de procédures d'audit concernant les événements postérieurs à la date de clôture afin de relever ceux qui soit atténuent les problèmes de continuité de l'exploitation, soit influent d'une autre manière sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation ;
- confirmation de l'existence, des conditions et de l'adéquation des facilités de crédit ;
- obtention et examen des rapports résultant d'actions réglementaires ;

- détermination du caractère adéquat de la justification de toute cession d'actifs prévue.

Évaluation des plans d'action de la direction (Réf. : alinéa 16 b))

A17. L'évaluation des plans de la direction pour l'avenir peut impliquer des demandes d'informations auprès de celle-ci concernant ses plans d'action y compris, par exemple, ses plans en vue de liquider des actifs, d'emprunter des fonds ou de restructurer sa dette, de réduire ou de reporter des dépenses, ou d'augmenter le capital.

Période couverte par l'évaluation de la direction (Réf. : alinéa 16 c))

A18. Outre les procédures requises à l'alinéa 16 c), l'auditeur peut comparer :

- les informations financières prospectives pour les périodes antérieures récentes avec les résultats réels enregistrés dans le passé ;
- les informations financières prospectives pour la période considérée avec les résultats réels enregistrés jusqu'à maintenant.

A19. Lorsque les hypothèses retenues par la direction impliquent le maintien d'un soutien financier par des tiers, que ce soit par le consentement à une cession de rang pour des prêts, par des engagements de maintien d'un financement ou d'octroi de fonds additionnels, ou par la mise en place de garanties, et que ce soutien est essentiel à la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, il peut être nécessaire pour l'auditeur d'envisager de demander une confirmation écrite (y compris des termes et conditions) de ces tiers et de recueillir des éléments probants concernant leur capacité à fournir un tel soutien.

Déclarations écrites (Réf. : alinéa 16 e))

A20. L'auditeur peut juger utile d'obtenir des déclarations écrites particulières qui vont au-delà de celles exigées au paragraphe 16 afin d'étayer les éléments probants obtenus au sujet des plans d'action de la direction pour l'avenir par rapport à son évaluation de la continuité de l'exploitation et de la faisabilité de ces plans.

Conclusions de l'auditeur

Incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation (Réf. : par. 18 et 19)

A21. L'expression « incertitude significative » est utilisée dans IAS 1 dans les commentaires sur les incertitudes liées aux événements ou aux situations qui sont susceptibles de jeter un doute important sur la capacité d'une entité à poursuivre son exploitation et qui doivent être indiquées dans les états financiers. Dans d'autres référentiels d'information financière, l'expression « incertitude importante » est utilisée dans des circonstances similaires.

Caractère adéquat des informations fournies lorsque des événements ou situations ont été relevés et qu'il existe une incertitude significative

A22. Le paragraphe 18 explique qu'il existe une incertitude significative lorsque l'ampleur de l'incidence potentielle des événements ou situations et la probabilité de leur survenance sont telles que des informations appropriées sont nécessaires pour que les états financiers donnent une image fidèle (dans le cas d'un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle) ou ne soient pas trompeurs (dans le cas d'un référentiel reposant sur l'obligation de conformité). Selon

le paragraphe 18, l'auditeur est tenu de conclure à l'existence ou non d'une incertitude significative, sans égard à la façon dont le référentiel d'information financière applicable définit une incertitude significative, le cas échéant.

A23. Le paragraphe 19 exige de l'auditeur qu'il détermine si les informations fournies dans les états financiers traitent des points énoncés dans ce paragraphe. Outre cette exigence, l'auditeur est également tenu de déterminer si les informations qui doivent être fournies au sujet d'une incertitude significative, comme l'exige le référentiel d'information financière applicable, sont adéquates. Certains référentiels d'information financière peuvent comporter des obligations d'information qui s'ajoutent aux points énoncés au paragraphe 19 et qui concernent notamment :

- l'évaluation faite par la direction de l'importance des événements ou situations touchant la capacité de l'entité à respecter ses obligations ;
- les jugements importants portés par la direction dans son évaluation de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.

Par ailleurs, certains référentiels d'information financière peuvent fournir des indications supplémentaires sur la prise en compte par la direction des informations à fournir au sujet de l'ampleur de l'incidence potentielle des principaux événements ou situations ainsi que de la probabilité et du moment de leur survenance.

Caractère adéquat des informations fournies lorsque des événements ou situations ont été relevés, mais qu'il n'existe aucune incertitude significative (Réf. : par. 20)

A24. Même lorsqu'il n'existe aucune incertitude significative, le paragraphe 20 exige de l'auditeur qu'il évalue si, au regard des exigences du référentiel d'information financière applicable, les états financiers fournissent des informations adéquates sur les événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. Certains référentiels d'information financière peuvent traiter des informations à fournir sur :

- les principaux événements ou situations ;
- l'évaluation faite par la direction de l'importance de ces événements ou situations en ce qui a trait à la capacité de l'entité de respecter ses obligations ;
- les plans de la direction qui atténuent l'incidence de ces événements ou situations ;
- les jugements importants portés par la direction dans son évaluation de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.

A25. Lorsque l'auditeur évalue si des états financiers préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle donnent une image fidèle, il doit notamment tenir compte de la présentation d'ensemble, de la structure et du contenu des états financiers, et évaluer si les états financiers, y compris les informations fournies dans les notes, représentent les opérations et événements sous-jacents d'une manière propre à donner une image fidèle[13]. Selon les faits et circonstances, l'auditeur peut considérer comme nécessaire que des informations supplémentaires soient fournies dans les états financiers pour que ceux-ci donnent une image fidèle. Ce peut être le cas lorsque, par exemple, l'auditeur relève des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, mais qu'il conclut, en s'appuyant sur les éléments probants obtenus, à l'absence

[13] Norme ISA 700 (révisée), *Opinion et rapport sur des états financiers*, paragraphe 14.

d'incertitude significative, et que le référentiel d'information financière applicable ne comporte aucune obligation d'information expresse à l'égard de ces circonstances.

Incidences sur le rapport de l'auditeur

Cas où l'application du principe comptable de continuité d'exploitation est inappropriée (Réf. : par. 21)

A26. Si les états financiers ont été préparés selon le principe comptable de continuité d'exploitation, mais que l'auditeur juge que l'application par la direction du principe comptable de continuité d'exploitation dans les états financiers est inappropriée, la disposition du paragraphe 21 selon laquelle l'auditeur est tenu d'exprimer une opinion défavorable s'applique que les états financiers fournissent ou non des informations sur le caractère inapproprié de l'application par la direction du principe comptable de continuité d'exploitation.

A27. Lorsque l'application du principe comptable de continuité d'exploitation n'est pas appropriée dans les circonstances, la direction peut être tenue, ou peut choisir, de préparer des états financiers sur une autre base (par exemple, sur la base des valeurs liquidatives). L'auditeur peut réaliser l'audit de ces états financiers s'il détermine que l'autre base est acceptable dans les circonstances. Il se peut que l'auditeur soit en mesure d'exprimer une opinion non modifiée sur ces états financiers, pour autant que ceux-ci fournissent des informations adéquates concernant la base sur laquelle les états financiers ont été préparés, mais qu'il considère comme approprié ou nécessaire d'inclure un paragraphe d'observations dans son rapport, conformément à la norme ISA 706 (révisée)[14], pour attirer l'attention du lecteur sur cette base de substitution et sur les raisons qui ont conduit à son utilisation.

Cas où l'application du principe comptable de continuité d'exploitation est appropriée malgré l'existence d'une incertitude significative (Réf. : par. 22 et 23)

A28. L'identification d'une incertitude significative est une question importante pour la compréhension des états financiers par les utilisateurs. L'inclusion d'une section distincte précédée d'un sous-titre faisant clairement ressortir qu'il existe une incertitude significative quant à la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation permet d'attirer l'attention des utilisateurs sur ce fait.

A29. L'annexe de la présente norme ISA fournit des exemples de déclarations que doit comporter le rapport de l'auditeur sur des états financiers lorsque les Normes internationales d'information financière (IFRS) constituent le référentiel d'information financière applicable. Si un référentiel d'information financière applicable autre que les IFRS est utilisé, il peut être nécessaire de modifier les exemples de déclarations fournis à l'annexe de la présente norme ISA, afin que l'application du référentiel d'information financière applicable y soit reflétée, compte tenu des circonstances.

A30. Le paragraphe 22 énonce les informations que doit comporter, au minimum, le rapport de l'auditeur dans chacune des situations décrites. L'auditeur peut fournir de l'information supplémentaire pour compléter les déclarations exigées et expliquer, par exemple :

---

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

- le fait que l'existence d'une incertitude significative est un point fondamental pour la compréhension des états financiers par les utilisateurs[15] ;
- la manière dont ce point a été traité au cours de l'audit (voir également le paragraphe A1).

Communication d'informations adéquates sur l'incertitude significative dans les états financiers (Réf. : par. 22)

A31. L'exemple 1 fourni dans l'annexe de la présente norme ISA illustre le rapport de l'auditeur qui est délivré lorsque l'auditeur a obtenu des éléments probants suffisants et appropriés quant au caractère approprié de l'application par la direction du principe comptable de continuité d'exploitation malgré l'existence d'une incertitude significative, et que les informations fournies dans les états financiers sont adéquates. L'annexe de la norme ISA 700 (révisée) contient également des exemples de libellés pouvant être employés pour tous les types d'entités afin de décrire dans le rapport de l'auditeur les responsabilités qui incombent respectivement à ceux qui assument la responsabilité des états financiers et à l'auditeur en ce qui a trait à la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.

Absence d'informations adéquates sur l'incertitude significative dans les états financiers (Réf. : par. 23)

A32. Les exemples 2 et 3 fournis dans l'annexe de la présente norme ISA illustrent des rapports de l'auditeur comportant respectivement une opinion avec réserve et une opinion défavorable lorsque l'auditeur a obtenu des éléments probants suffisants et appropriés quant au caractère approprié de l'application par la direction du principe comptable de continuité d'exploitation en l'absence d'informations adéquates sur l'incertitude significative dans les états financiers.

A33. Dans les situations où il existe de multiples incertitudes qui sont importantes par rapport aux états financiers pris dans leur ensemble, l'auditeur peut considérer, dans des cas extrêmement rares, qu'il est approprié de formuler une impossibilité d'exprimer une opinion, plutôt que d'inclure dans son rapport les déclarations exigées au paragraphe 22. La norme ISA 705 (révisée) fournit des indications à ce sujet[16].

Communications avec les autorités de réglementation (Réf. : par. 22 et 23)

A34. Lorsqu'il considère comme nécessaire d'inclure dans son rapport une mention au sujet de questions se rapportant à la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, l'auditeur d'une entité réglementée peut être tenu de communiquer avec les autorités de réglementation, de contrôle ou de surveillance appropriées.

Refus de la direction de faire ou de prolonger son évaluation (Réf. : par. 24)

A35. Dans certaines circonstances, l'auditeur peut considérer comme nécessaire de demander à la direction de faire ou de prolonger son évaluation. En cas de refus de la direction, il peut être approprié que, dans son rapport, l'auditeur exprime une opinion avec réserve ou qu'il formule une impossibilité d'exprimer une opinion, en raison du fait qu'il peut lui être impossible de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés concernant l'application par la direction du principe comptable de continuité d'exploitation lors de la préparation des états financiers, tels que

[15] Norme ISA 706 (révisée), paragraphe A2.

[16] Norme ISA 705 (révisée), paragraphe 10.

des éléments probants quant à l'existence de plans que la direction aurait mis en place ou quant à l'existence d'autres facteurs atténuants.

ANNEXE

(Réf. : par. A29, A31 et A32)

Exemples de rapports de l'auditeur indépendant comportant une section sur la continuité de l'exploitation

- Exemple 1 : Rapport de l'auditeur comportant une opinion non modifiée lorsque l'auditeur a conclu qu'il existe une incertitude significative et que les informations fournies dans les états financiers sont adéquates.
- Exemple 2 : Rapport de l'auditeur comportant une opinion avec réserve lorsque l'auditeur a conclu qu'il existe une incertitude significative et que les états financiers comportent des anomalies significatives du fait que les informations qui y sont fournies ne sont pas adéquates.
- Exemple 3 : Rapport de l'auditeur comportant une opinion défavorable lorsque l'auditeur a conclu qu'il existe une incertitude significative et que les informations à fournir sur cette incertitude ont été omises dans les états financiers.

Exemple 1 – Rapport de l'auditeur comportant une opinion non modifiée lorsqu'il existe une incertitude significative et que les informations fournies dans les états financiers sont adéquates

Aux fins du présent exemple, on suppose les circonstances suivantes :

- L'audit porte sur un jeu complet d'états financiers d'une entité cotée préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle. Il ne s'agit pas d'un audit de groupe (la norme ISA 600[1] ne s'applique donc pas).
- Les états financiers sont préparés par la direction de l'entité conformément aux Normes internationales d'information financière (IFRS) (il s'agit d'un référentiel à usage général).
- Les termes et conditions de la mission d'audit reflètent la description de la responsabilité de la direction à l'égard des états financiers donnée dans la norme ISA 210[2].
- L'auditeur a conclu que l'expression d'une opinion non modifiée (sans réserve) était appropriée compte tenu des éléments probants obtenus.
- Les règles de déontologie qui s'appliquent à l'audit sont celles du pays ou de la collectivité territoriale où il est réalisé.
- En se fondant sur les éléments probants obtenus, l'auditeur a conclu qu'il existait 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. Les informations sur l'incertitude significative qui sont fournies dans les états financiers sont adéquates.
- Les questions clés de l'audit ont été communiquées conformément à la norme ISA 701.
- L'auditeur a obtenu la totalité des autres informations avant la date de son rapport et n'a pas relevé d'anomalie significative dans les autres informations.
- Les personnes responsables de la supervision des états financiers ne sont pas les mêmes que celles qui sont responsables de la préparation des états financiers.
- Outre celles qui se rattachent à l'audit des états financiers, l'auditeur a d'autres obligations de rapport en vertu de la législation locale.

[1] Norme ISA 600, *Audit d'états financiers de groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composantes) — Considérations particulières*.

[2] Norme ISA 210, *Accord sur les termes et conditions d'une mission d'audit*.

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

Aux actionnaires de la société ABC [ou autre destinataire approprié]

Rapport sur l'audit des états financiers[3]

Opinion

Nous avons effectué l'audit des états financiers de la société ABC (la « société »), qui comprennent l'état de la situation financière au 31 décembre 20X1, et l'état du résultat global, l'état des variations des capitaux propres et le tableau des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, ainsi que les notes annexes, y compris le résumé des principales méthodes comptables.

À notre avis, les états financiers ci-joints donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle de la situation financière de la société au 31 décembre 20X1, ainsi que de sa performance financière et de ses flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément aux Normes internationales d'information financière (IFRS).

Fondement de l'opinion

Nous avons effectué notre audit selon les Normes internationales d'audit (ISA). Les responsabilités qui nous incombent en vertu de ces normes sont plus amplement décrites dans la section « Responsabilités de l'auditeur à l'égard de l'audit des états financiers » du présent rapport. Nous sommes indépendants de la société conformément aux règles de déontologie qui s'appliquent à l'audit des états financiers au(x)/en/à [*pays ou collectivité territoriale*], et nous nous sommes acquittés des autres responsabilités déontologiques qui nous incombent selon ces règles. Nous estimons que les éléments probants que nous avons obtenus sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion d'audit.

Incertitude significative liée à la continuité de l'exploitation

Nous attirons l'attention sur la note 6 des états financiers, qui indique que la société a subi une perte nette de ZZZ au cours de l'exercice clos le 31 décembre 20X1 et que, à cette date, les passifs courants de la société excédaient de YYY le total de ses actifs. Comme il est indiqué à la note 6, cet événement ou situation, conjugué aux autres questions exposées dans la note 6, indique l'existence d'une incertitude significative susceptible de jeter un doute important sur la capacité de la société à poursuivre son exploitation. Notre opinion n'est pas modifiée à l'égard de ce point.

Questions clés de l'audit

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. Ces questions ont été traitées dans le contexte de notre audit des états financiers pris dans leur ensemble et aux fins de la formation de notre opinion sur ceux-ci, et nous n'exprimons pas une opinion distincte sur ces questions. Outre la question décrite dans la section « Incertitude significative liée à la continuité de l'exploitation », nous avons déterminé que les questions décrites ci-après constituent les questions clés de l'audit qui doivent être communiquées dans notre rapport.

---

[3] Le sous-titre « Rapport sur l'audit des états financiers » n'est pas nécessaire lorsque la section portant le sous-titre « Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires » ne trouve pas application.

[*Description de chaque question clé de l'audit conformément à la norme ISA 701.*]

Autres informations [ou autre titre approprié, comme « Informations autres que les états financiers et le rapport de l'auditeur sur ces états »]

[*Faire rapport conformément aux obligations en matière de rapport de la norme ISA 720 (révisée) – voir l'exemple 1 de l'Annexe 2 de la norme ISA 720.*]

Responsabilités de la direction et des responsables de la gouvernance à l'égard des états financiers[4]

[*Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) – voir l'exemple 1 de la norme ISA 700 (révisée)*[5].]

Responsabilités de l'auditeur à l'égard de l'audit des états financiers

[*Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) – voir l'exemple 1 de la norme ISA 700 (révisée)*[5].]

Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires

[*Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) – voir l'exemple 1 de la norme ISA 700 (révisée).*]

L'associé responsable de la mission d'audit au terme de laquelle le présent rapport de l'auditeur indépendant est délivré est [*nom*].

[*Signature au nom du cabinet d'audit, signature de l'auditeur, ou les deux, selon ce qui est requis dans le pays concerné*]

[*Adresse de l'auditeur*]

[*Date*]

---

[4] Dans les présents exemples de rapports de l'auditeur, les termes « direction » et « responsables de la gouvernance » pourraient devoir être remplacés par d'autres désignations appropriées dans le contexte juridique du pays.

[5] Les paragraphes 34 et 39 de la norme ISA 700 (révisée) imposent le libellé à employer pour tous les types d'entités afin de décrire dans le rapport de l'auditeur les responsabilités qui incombent respectivement à ceux qui assument la responsabilité des états financiers et à l'auditeur en ce qui a trait à la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.

Exemple 2 – Rapport de l'auditeur comportant une opinion avec réserve lorsqu'il existe une incertitude significative et que les états financiers comportent des anomalies significatives du fait que les informations qui y sont fournies ne sont pas adéquates

Aux fins du présent exemple, on suppose les circonstances suivantes :

- L'audit porte sur un jeu complet d'états financiers d'une entité cotée préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle. Il ne s'agit pas d'un audit de groupe (la norme ISA 600 ne s'applique donc pas).
- Les états financiers sont préparés par la direction de l'entité conformément aux Normes internationales d'information financière (IFRS) (il s'agit d'un référentiel à usage général).
- Les termes et conditions de la mission d'audit reflètent la description de la responsabilité de la direction à l'égard des états financiers donnée dans la norme ISA 210.
- Les règles de déontologie qui s'appliquent à l'audit sont celles du pays ou de la collectivité territoriale où il est réalisé.
- En se fondant sur les éléments probants obtenus, l'auditeur a conclu qu'il existait 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. La note yy afférente aux états financiers fournit des informations sur l'ampleur des accords de financement, leur échéance et la somme totale qu'ils représentent ; toutefois, les états financiers ne traitent ni de l'ampleur ni de la disponibilité d'un refinancement et la situation n'y est pas désignée comme étant une incertitude significative.
- Les états financiers comportent des anomalies significatives du fait que les informations qui y sont fournies sur l'incertitude significative sont inadéquates. L'auditeur exprime une opinion avec réserve parce qu'il a conclu que les incidences sur les états financiers de cette communication inadéquate sont significatives, mais non généralisées.
- Les questions clés de l'audit ont été communiquées conformément à la norme ISA 701.
- L'auditeur a obtenu la totalité des autres informations avant la date de son rapport et le problème à l'origine de l'expression d'une opinion avec réserve sur les états financiers a également une incidence sur les autres informations.
- Les personnes responsables de la supervision des états financiers ne sont pas les mêmes que celles qui sont responsables de la préparation des états financiers.
- Outre celles qui se rattachent à l'audit des états financiers, l'auditeur a d'autres obligations de rapport en vertu de la législation locale.

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

Aux actionnaires de la société ABC [ou autre destinataire approprié]

Rapport sur l'audit des états financiers[6]

Opinion avec réserve

Nous avons effectué l'audit des états financiers de la société ABC (la « société »), qui comprennent l'état de la situation financière au 31 décembre 20X1, et l'état du résultat global, l'état des variations des capitaux propres et le tableau des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, ainsi que les notes annexes, y compris le résumé des principales méthodes comptables.

À notre avis, à l'exception de l'insuffisance des informations fournies dont il est fait état dans la section « Fondement de l'opinion avec réserve » de notre rapport, les états financiers ci-joints donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle de la situation financière de la société au 31 décembre 20X1, ainsi que de sa performance financière et de ses flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément aux Normes internationales d'information financière (IFRS).

Fondement de l'opinion avec réserve

Comme il est indiqué à la note yy, les accords de financement conclus par la société viennent à échéance et le solde des montants dus est exigible le 19 mars 20X2. La société n'a pas été en mesure de renégocier ces accords ni de trouver des financements de substitution. Cette situation indique l'existence d'une incertitude significative susceptible de jeter un doute important sur la capacité de la société à poursuivre son exploitation. Les états financiers ne fournissent pas des informations adéquates sur cette question.

Nous avons effectué notre audit selon les Normes internationales d'audit (ISA). Les responsabilités qui nous incombent en vertu de ces normes sont plus amplement décrites dans la section « Responsabilités de l'auditeur à l'égard de l'audit des états financiers » du présent rapport. Nous sommes indépendants de la société conformément aux règles de déontologie qui s'appliquent à l'audit des états financiers au(x)/en/à [*pays ou collectivité territoriale*], et nous nous sommes acquittés des autres responsabilités déontologiques qui nous incombent selon ces règles. Nous estimons que les éléments probants que nous avons obtenus sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion avec réserve.

Autres informations [ou autre titre approprié, comme « Informations autres que les états financiers et le rapport de l'auditeur sur ces états »]

[*Faire rapport conformément aux obligations en matière de rapport de la norme ISA 720 (révisée) – voir l'exemple 6 de l'Annexe 2 de la norme ISA 720 (révisée). Le dernier paragraphe de la section « Autres informations » de l'exemple 6 sera adapté afin de décrire le problème particulier à l'origine de l'expression d'une opinion avec réserve qui a également une incidence sur les autres informations.*]

Questions clés de l'audit

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. Ces questions ont été traitées dans le

---

[6] Le sous-titre « Rapport sur l'audit des états financiers » n'est pas nécessaire lorsque la section portant le sous-titre « Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires » ne trouve pas application.

contexte de notre audit des états financiers pris dans leur ensemble et aux fins de la formation de notre opinion sur ceux-ci, et nous n'exprimons pas une opinion distincte sur ces questions. Outre la question décrite dans la section « Fondement de l'opinion avec réserve », nous avons déterminé que les questions décrites ci-après constituent les questions clés de l'audit qui doivent être communiquées dans notre rapport.

[*Description de chaque question clé de l'audit conformément à la norme ISA 701.*]

Responsabilités de la direction et des responsables de la gouvernance à l'égard des états financiers[7]

[*Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) – voir l'exemple 1 de la norme ISA 700 (révisée)*[8].]

Responsabilités de l'auditeur à l'égard de l'audit des états financiers

[*Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) – voir l'exemple 1 de la norme ISA 700 (révisée)*[8].]

Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires

[*Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) – voir l'exemple 1 de la norme 700 (révisée).*]

L'associé responsable de la mission d'audit au terme de laquelle le présent rapport de l'auditeur indépendant est délivré est [*nom*].

[*Signature au nom du cabinet d'audit, signature de l'auditeur, ou les deux, selon ce qui est requis dans le pays concerné*]

[*Adresse de l'auditeur*]

[*Date*]

---

7 Le cas échéant, utiliser d'autres désignations appropriées dans le contexte juridique du pays.

8 Les paragraphes 34 et 39 de la norme ISA 700 (révisée) imposent le libellé à employer pour tous les types d'entités afin de décrire dans le rapport de l'auditeur les responsabilités qui incombent respectivement à ceux qui assument la responsabilité des états financiers et à l'auditeur en ce qui a trait à la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.

Exemple 3 – Rapport de l'auditeur comportant une opinion défavorable lorsqu'il existe une incertitude significative et qu'aucune information sur cette incertitude n'est fournie dans les états financiers

Aux fins du présent exemple, on suppose les circonstances suivantes :

- L'audit porte sur un jeu complet d'états financiers d'une entité autre qu'une entité cotée préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle. Il ne s'agit pas d'un audit de groupe (la norme ISA 600 ne s'applique donc pas).
- Les états financiers sont préparés par la direction de l'entité conformément aux Normes internationales d'information financière (IFRS) (il s'agit d'un référentiel à usage général).
- Les termes et conditions de la mission d'audit reflètent la description de la responsabilité de la direction à l'égard des états financiers donnée dans la norme ISA 210.
- Les règles de déontologie qui s'appliquent à l'audit sont celles du pays ou de la collectivité territoriale où il est réalisé.
- En se fondant sur les éléments probants obtenus, l'auditeur a conclu qu'il existait 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. De plus, la société envisage de se déclarer en faillite. Les informations à fournir sur l'incertitude significative ont été omises dans les états financiers. L'auditeur exprime une opinion défavorable parce que les incidences sur les états financiers de cette omission sont significatives et généralisées.
- L'auditeur n'est pas tenu de communiquer les questions clés de l'audit conformément à la norme ISA 701, et n'a pas décidé de le faire pour une autre raison.
- L'auditeur a obtenu la totalité des autres informations avant la date de son rapport et le problème à l'origine de l'expression d'une opinion défavorable sur les états financiers a également une incidence sur les autres informations.
- Les personnes responsables de la supervision des états financiers ne sont pas les mêmes que celles qui sont responsables de la préparation des états financiers.
- Outre celles qui se rattachent à l'audit des états financiers, l'auditeur a d'autres obligations de rapport en vertu de la législation locale.

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

Aux actionnaires de la société ABC [ou autre destinataire approprié]

Rapport sur l'audit des états financiers[9]

Opinion défavorable

Nous avons effectué l'audit des états financiers de la société ABC (la « société »), qui comprennent l'état de la situation financière au 31 décembre 20X1, et l'état du résultat global, l'état des variations des capitaux propres et le tableau des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, ainsi que les notes annexes, y compris le résumé des principales méthodes comptables.

À notre avis, en raison de l'omission des informations dont il est question dans la section « Fondement de l'opinion défavorable » de notre rapport, les états financiers ci-joints ne donnent pas une image fidèle de la situation financière de la société au 31 décembre 20X1, ainsi que de sa performance financière et de ses flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément aux Normes internationales d'information financière (IFRS).

Fondement de l'opinion défavorable

Les accords de financement conclus par la société sont échus et le solde des montants dus était exigible le 31 décembre 20X1. La société n'a pas été en mesure de renégocier ces accords ni de trouver des financements de substitution et envisage de se déclarer en faillite. Cette situation indique l'existence d'une incertitude significative susceptible de jeter un doute important sur la capacité de la société à poursuivre son exploitation. Les états financiers ne fournissent pas des informations adéquates sur cette question.

Nous avons effectué notre audit selon les Normes internationales d'audit (ISA). Les responsabilités qui nous incombent en vertu de ces normes sont plus amplement décrites dans la section « Responsabilités de l'auditeur à l'égard de l'audit des états financiers » du présent rapport. Nous sommes indépendants de la société conformément aux règles de déontologie qui s'appliquent à l'audit des états financiers au(x)/en/à [*pays ou collectivité territoriale*], et nous nous sommes acquittés des autres responsabilités déontologiques qui nous incombent selon ces règles. Nous estimons que les éléments probants que nous avons obtenus sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion défavorable.

Autres informations [ou autre titre approprié, comme « Informations autres que les états financiers et le rapport de l'auditeur sur ces états »]

[*Faire rapport conformément aux obligations en matière de rapport de la norme ISA 720 (révisée) – voir l'exemple 7 de l'Annexe 2 de la norme ISA 720 (révisée). Le dernier paragraphe de la section « Autres informations » de l'exemple 7 sera adapté afin de décrire le problème particulier à l'origine de l'expression d'une opinion défavorable qui a également une incidence sur les autres informations.*]

---

[9] Le sous-titre « Rapport sur l'audit des états financiers » n'est pas nécessaire lorsque la section portant le sous-titre « Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires » ne trouve pas application.

Responsabilités de la direction et des responsables de la gouvernance à l'égard des états financiers[10]

[*Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) – voir l'exemple 1 de la norme ISA 700 (révisée)*[11].]

Responsabilités de l'auditeur à l'égard de l'audit des états financiers

[*Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) – voir l'exemple 1 de la norme ISA 700 (révisée)*[11].]

Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires

[*Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) – voir l'exemple 1 de la norme ISA 700 (révisée).*]

[*Signature au nom du cabinet d'audit, signature de l'auditeur, ou les deux, selon ce qui est requis dans le pays concerné*]

[*Adresse de l'auditeur*]

[*Date*]

[10] Le cas échéant, utiliser d'autres désignations appropriées dans le contexte juridique du pays.

[11] Les paragraphes 34 et 39 de la norme ISA 700 (révisée) imposent le libellé à employer pour tous les types d'entités afin de décrire dans le rapport de l'auditeur les responsabilités qui incombent respectivement à ceux qui assument la responsabilité des états financiers et à l'auditeur en ce qui a trait à la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT 580

DÉCLARATIONS ÉCRITES

(En vigueur pour les audits d'états financiers des périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009.)

SOMMAIRE

Paragraphe

Introduction

Champ d'application de la présente norme ISA 1-2

Utilisation des déclarations écrites comme éléments probants 3-4

Date d'entrée en vigueur 5

Objectifs 6

Définitions 7-8

Exigences

Membres de la direction à qui demander des déclarations écrites 9

Déclarations écrites concernant les responsabilités de la direction 10-12

Autres déclarations écrites 13

Date des déclarations écrites et la ou les périodes couvertes 14

Forme des déclarations écrites 15

Doute quant à la fiabilité des déclarations écrites et refus de fournir les déclarations écrites demandées 16-20

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Utilisation des déclarations écrites comme éléments probants A1

Membres de la direction à qui demander des déclarations écrites A2-A6

Déclarations écrites concernant les responsabilités de la direction A7-A9

Autres déclarations écrites A10-A13

Communication d'un seuil chiffré A14

Date des déclarations écrites et la ou les périodes couvertes A15-A18

Forme des déclarations écrites A19-A21

Communication avec les responsables de la gouvernance A22

Doute quant à la fiabilité des déclarations écrites et refus de fournir les déclarations écrites demandées A23-A27

Annexe 1 – Autres normes ISA contenant des exigences en matière de déclarations écrites

Annexe 2 – Exemple de lettre d'affirmation

La Norme internationale d'audit (ISA) 580, *Déclarations écrites*, 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, dans le cadre d'un audit d'états financiers, d'obtenir des déclarations écrites de la direction et, le cas échéant, des responsables de la gouvernance.

2. Une liste des autres normes ISA qui contiennent des exigences en matière de déclarations écrites sur des points spécifiques est fournie dans l'Annexe 1. Ces exigences particulières ne remettent pas en cause l'application de la présente norme ISA.

Utilisation des déclarations écrites comme éléments probants

3. Les éléments probants s'entendent des informations sur lesquelles s'appuie l'auditeur pour parvenir aux conclusions servant de fondement à son opinion[1]. Les déclarations écrites représentent des informations nécessaires pour l'auditeur dans le cadre de l'audit des états financiers de l'entité. Par conséquent, tout comme les réponses aux demandes d'informations, les déclarations écrites constituent des éléments probants. (Réf. : par. A1)

4. Bien que les déclarations écrites fournissent des éléments probants nécessaires, elles ne fournissent pas à elles seules des éléments probants suffisants et appropriés sur les points qui y sont abordés. Par ailleurs, le fait que la direction ait fourni des déclarations écrites fiables n'a aucune incidence sur la nature ou l'étendue des autres éléments probants que l'auditeur obtient en ce qui concerne l'accomplissement des responsabilités de la direction ou des assertions spécifiques.

Date d'entrée en vigueur

5. La présente norme ISA s'applique aux audits d'états financiers des périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009.

Objectifs

6. Les objectifs de l'auditeur sont :

   a) d'obtenir des membres de la direction et, le cas échéant, des responsables de la gouvernance des déclarations écrites affirmant qu'ils estiment s'être acquittés de leurs responsabilités à l'égard de la préparation des états financiers et de l'exhaustivité des informations fournies à l'auditeur ;

   b) d'étayer au moyen de déclarations écrites, lorsqu'il détermine que cela est nécessaire ou que d'autres normes ISA l'exigent, d'autres éléments probants pertinents par rapport aux états financiers ou à des assertions spécifiques qu'ils contiennent ;

   c) de répondre de manière appropriée aux déclarations écrites fournies par la direction et, le cas échéant, les responsables de la gouvernance, ou au refus de la direction ou, le cas échéant, des responsables de la gouvernance de fournir les déclarations écrites demandées par l'auditeur.

---

[1] Norme ISA 500, *Éléments probants*, alinéa 5 c).

Définitions

7. Dans les normes ISA, on entend par :

« déclaration écrite », une affirmation écrite fournie à l'auditeur par la direction pour confirmer certains points ou étayer d'autres éléments probants. Dans ce contexte, les déclarations écrites ne comprennent ni les états financiers, ni les assertions qu'ils contiennent, ni les livres et autres documents comptables.

8. Dans la présente norme ISA, le terme « direction » doit s'interpréter comme englobant « la direction et, le cas échéant, les responsables de la gouvernance ». Par ailleurs, dans le cas d'un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle[a], la direction a la responsabilité de la préparation et de la présentation fidèle des états financiers conformément au référentiel d'information financière applicable.

Exigences

Membres de la direction à qui demander des déclarations écrites

9. L'auditeur doit demander des déclarations écrites aux membres de la direction qui sont investis de responsabilités appropriées à l'égard des états financiers et qui sont bien au fait des questions devant faire l'objet des déclarations. (Réf. : par. A2 à A6)

Déclarations écrites concernant les responsabilités de la direction

Préparation des états financiers

10. L'auditeur doit demander à la direction de lui fournir une déclaration écrite affirmant qu'elle s'est acquittée de ses responsabilités, définies dans les termes et conditions de la mission d'audit[2], à l'égard de la préparation des états financiers conformément au référentiel d'information financière applicable, ce qui implique, s'il y a lieu, leur présentation fidèle. (Réf. : par. A7 à A9, A14 et A22)

Informations fournies et exhaustivité des opérations

11. L'auditeur doit demander à la direction de lui remettre une déclaration écrite affirmant :

    a) qu'elle lui a fourni toutes les informations pertinentes et tous les accès convenus dans les termes et conditions de la mission d'audit[3] ;

    b) que toutes les opérations ont été comptabilisées et sont reflétées dans les états financiers. (Réf. : par. A7 à A9, A14 et A22)

Description des responsabilités de la direction dans les déclarations écrites

12. La description des responsabilités de la direction figurant dans les déclarations écrites exigées aux paragraphes 10 et 11 doit être conforme à celle donnée dans les termes et conditions de la mission d'audit.

---

[a] *Note du traducteur – L'expression « donnent […] une image fidèle » (ou « présentation fidèle ») a été utilisée pour traduire à la fois les expressions « fair presentation » et « give a true and fair view » qui, selon le paragraphe 25 de la version anglaise de la norme ISA 700 (révisée), sont considérées comme équivalentes.*

[2] Norme ISA 210, *Accord sur les termes et conditions d'une mission d'audit*, sous-alinéa 6 b)i).

[3] Norme ISA 210, sous-alinéa 6 b)iii).

Autres déclarations écrites

13. D'autres normes ISA exigent de l'auditeur qu'il demande des déclarations écrites. Si l'auditeur estime nécessaire d'obtenir, en sus de ces déclarations obligatoires, une ou plusieurs déclarations écrites afin d'étayer d'autres éléments probants pertinents par rapport aux états financiers ou à une ou plusieurs assertions spécifiques qu'ils contiennent, il doit procéder à ces autres demandes de déclarations écrites. (Réf. : par. A10 à A13, A14 et A22)

Date des déclarations écrites et la ou les périodes couvertes

14. La date des déclarations écrites doit être aussi rapprochée que possible de la date du rapport de l'auditeur sur les états financiers, mais ne doit pas être postérieure à celle-ci. Les déclarations écrites doivent viser tous les états financiers et toutes les périodes dont il est question dans le rapport de l'auditeur. (Réf. : par. A15 à A18)

Forme des déclarations écrites

15. Les déclarations écrites doivent prendre la forme d'une lettre d'affirmation adressée à l'auditeur. Lorsque la direction est tenue par des textes légaux ou réglementaires de rendre publiques des communications écrites concernant ses responsabilités, et que l'auditeur détermine que ces communications contiennent tout ou partie des déclarations exigées aux paragraphes 10 ou 11, les points pertinents couverts par ces communications n'ont pas à être repris dans la lettre d'affirmation. (Réf. : par. A19 à A21)

Doute quant à la fiabilité des déclarations écrites et refus de fournir les déclarations écrites demandées

Doute quant à la fiabilité des déclarations écrites

16. Lorsque l'auditeur a des doutes sur la compétence, l'intégrité, les valeurs éthiques ou la diligence de la direction, ou sur l'importance qu'elle attache à ces valeurs ou à leur respect, il doit déterminer l'incidence potentielle de ces doutes sur la fiabilité des déclarations (verbales ou écrites) et des éléments probants en général. (Réf. : par. A24 et A25)

17. En particulier, lorsque des déclarations écrites sont incompatibles avec d'autres éléments probants, l'auditeur doit mettre en œuvre des procédures d'audit pour tenter de résoudre le problème. Lorsque la résolution du problème s'avère impossible, l'auditeur doit reconsidérer l'évaluation de la compétence, de l'intégrité, des valeurs éthiques ou de la diligence de la direction, ou de l'importance qu'elle attache à ces valeurs ou à leur respect, et il doit déterminer l'incidence que cela peut avoir sur la fiabilité des déclarations (verbales ou écrites) et sur les éléments probants en général. (Réf. : par. A23)

18. Lorsque l'auditeur conclut que les déclarations écrites ne sont pas fiables, il doit prendre les mesures appropriées, notamment en tirer les conséquences sur l'expression de son opinion dans son rapport en conformité avec la norme ISA 705 (révisée)[4], compte tenu de l'exigence du paragraphe 20 de la présente norme ISA.

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

Refus de fournir les déclarations écrites demandées

19. Lorsque la direction ne fournit pas une ou plusieurs des déclarations écrites demandées, l'auditeur doit :

    a) s'en entretenir avec la direction ;

    b) revoir son évaluation de l'intégrité de la direction et apprécier l'incidence que cela peut avoir sur la fiabilité des déclarations (verbales ou écrites) et des éléments probants en général ;

    c) prendre les mesures appropriées, y compris en tirer les conséquences sur l'expression de son opinion dans son rapport en conformité avec la norme ISA 705 (révisée), compte tenu des exigences du paragraphe 20 de la présente norme ISA.

Déclarations écrites concernant les responsabilités de la direction

20. L'auditeur doit formuler une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers, en conformité avec la norme ISA 705 (révisée) :

    a) s'il conclut que le doute concernant l'intégrité de la direction est suffisamment important pour estimer que les déclarations écrites exigées par les paragraphes 10 et 11 ne sont pas fiables ;

    b) si la direction ne fournit pas les déclarations écrites exigées par les paragraphes 10 et 11. (Réf. : par. A26 et A27)

***

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Utilisation des déclarations écrites comme éléments probants (Réf. : par. 3)

A1. Les déclarations écrites constituent une source importante d'éléments probants. Le fait que la direction modifie ou ne fournisse pas les déclarations écrites demandées peut alerter l'auditeur quant à l'existence possible d'un ou de plusieurs problèmes importants. Par ailleurs, une demande de déclarations écrites plutôt que verbales peut souvent inciter la direction à considérer la demande plus rigoureusement et, par voie de conséquence, améliorer la qualité des déclarations.

Membres de la direction à qui demander des déclarations écrites (Réf. : par. 9)

A2. Les demandes de déclarations écrites sont adressées aux personnes responsables de la préparation des états financiers. Ces personnes peuvent varier selon la structure de gouvernance de l'entité et les textes légaux ou réglementaires applicables ; c'est toutefois le plus souvent à la direction (plutôt qu'aux responsables de la gouvernance) qu'incombe la responsabilité des états financiers. Il est donc possible d'adresser les demandes de déclarations écrites au directeur général et au directeur financier de l'entité ou, dans le cas des entités où ces titres ne sont pas utilisés, aux personnes occupant des postes équivalents. Toutefois, dans certaines circonstances, d'autres parties, par exemple les responsables de la gouvernance, sont également responsables de la préparation des états financiers.

A3. Du fait qu'il est de sa responsabilité de préparer les états financiers, ainsi que de gérer les activités de l'entité, on attend de la direction qu'elle possède une connaissance du processus suivi par l'entité pour la préparation des états financiers et des assertions qu'ils contiennent qui soit suffisante pour fonder ses déclarations écrites.

A4. Dans certains cas, toutefois, la direction peut décider de procéder à des demandes d'informations auprès d'autres personnes qui participent à la préparation et à la présentation des états financiers et des assertions qu'ils contiennent, notamment des personnes possédant des connaissances spécialisées concernant les questions sur lesquelles portent les demandes de déclarations écrites. Il peut notamment s'agir :

- d'un actuaire responsable des évaluations comptables déterminées selon des méthodes actuarielles ;
- d'ingénieurs membres du personnel qui ont la responsabilité des évaluations des passifs environnementaux et possèdent des connaissances spécialisées en la matière ;
- d'un conseiller juridique interne à même de fournir des informations essentielles concernant les provisions pour litiges.

A5. Dans certains cas, la direction peut tempérer le libellé des déclarations écrites en indiquant, par exemple, que les déclarations sont faites au mieux de sa connaissance et en toute bonne foi. L'auditeur peut raisonnablement accepter un tel libellé s'il est convaincu que les déclarations sont faites par les personnes dont les responsabilités et les connaissances sont pertinentes par rapport aux questions visées par les déclarations.

A6. Pour engager la direction à faire des déclarations éclairées, l'auditeur peut exiger qu'elle confirme dans ses déclarations écrites qu'elle a procédé aux demandes d'informations qu'elle jugeait appropriées pour être en mesure de produire les déclarations écrites demandées. Ces demandes d'informations ne devraient normalement pas nécessiter le recours à un processus interne formel qui irait au-delà de ceux déjà établis par l'entité.

Déclarations écrites concernant les responsabilités de la direction (Réf. : par. 10 et 11)

A7. Les éléments probants obtenus au cours de l'audit indiquant que la direction s'est acquittée des responsabilités dont il est question aux paragraphes 10 et 11 ne peuvent être tenus pour suffisants en l'absence de confirmation de la part de la direction qu'elle estime s'être acquittée de ces responsabilités. Cela tient au fait que l'auditeur ne peut déterminer uniquement à partir des autres éléments probants si la direction a préparé et présenté les états financiers et lui a fourni les informations pertinentes en accord avec les responsabilités qu'elle a confirmé reconnaître et comprendre. Par exemple, l'auditeur ne peut conclure que la direction lui a fourni toutes les informations pertinentes dont il a été convenu dans les termes et conditions de la mission d'audit sans lui demander si c'est le cas et en recevoir confirmation.

A8. Les demandes de déclarations écrites exigées par les paragraphes 10 et 11 s'appuient sur les responsabilités de la direction que celle-ci a confirmé reconnaître et comprendre dans les termes et conditions de la mission d'audit, puisqu'elles visent à obtenir confirmation de l'accomplissement de ces responsabilités. L'auditeur peut aussi demander à la direction de confirmer de nouveau dans ses déclarations écrites qu'elle reconnaît et comprend ces responsabilités. Il s'agit d'une pratique courante dans certains pays et qui, de toute façon, peut être particulièrement opportune lorsque :

- les personnes qui ont signé les termes et conditions de la mission d'audit au nom de l'entité n'exercent plus les responsabilités pertinentes ;
- les termes et conditions de la mission d'audit ont été établis lors d'un exercice antérieur ;

- une indication donne à croire que la direction comprend mal les responsabilités en question ;
- des changements de circonstances le justifient.

Par souci de cohérence avec l'exigence de la norme ISA 210[5], cette nouvelle confirmation par la direction de sa reconnaissance et de sa compréhension de ses responsabilités n'est pas faite « au mieux de sa connaissance et en toute bonne foi » (selon les explications données au paragraphe A5 de la présente norme ISA).

Considérations propres aux entités du secteur public

A9. Les missions d'audit des états financiers des entités du secteur public peuvent être plus larges que dans le cas d'autres entités. Par conséquent, le postulat de départ concernant les responsabilités de la direction, qui sous-tend la réalisation d'un audit d'états financiers d'une entité du secteur public, peut donner lieu à des déclarations écrites supplémentaires. Il peut notamment s'agir de déclarations écrites confirmant que les opérations et événements sont conformes aux textes légaux ou réglementaires ou autres textes émanant d'une autorité.

Autres déclarations écrites (Réf. : par. 13)

Déclarations écrites supplémentaires concernant les états financiers

A10. L'auditeur peut considérer comme nécessaire de demander, en plus des déclarations écrites exigées par le paragraphe 10, d'autres déclarations écrites concernant les états financiers. Celles-ci peuvent compléter les déclarations écrites exigées par le paragraphe 10, mais en sont distinctes. Il peut s'agir de déclarations indiquant :

- si le choix et l'application des méthodes comptables sont appropriés ;
- si les éléments énumérés ci-après, lorsqu'ils sont pertinents par rapport au référentiel d'information financière applicable, ont été comptabilisés, évalués, présentés ou communiqués conformément à ce référentiel :
  - les plans ou intentions qui pourraient avoir une incidence sur la valeur comptable ou le classement des actifs et des passifs,
  - les passifs, tant certains qu'éventuels,
  - les titres de propriété ou le contrôle sur les actifs, les privilèges ou charges grevant les actifs et les actifs affectés en garantie,
  - les aspects des textes légaux et réglementaires et des engagements contractuels pouvant avoir une incidence sur les états financiers, y compris les cas de non-conformité.

Déclarations écrites supplémentaires concernant les informations fournies à l'auditeur

A11. L'auditeur peut considérer comme nécessaire de demander à la direction de lui fournir, en plus des déclarations écrites exigées par le paragraphe 11, une déclaration écrite indiquant qu'elle lui a communiqué toutes les déficiences du contrôle interne dont elle a connaissance.

[5] Norme ISA 210, alinéa 6 b).

Déclarations écrites concernant des assertions spécifiques

A12. Lorsqu'il obtient des éléments probants ou procède à des évaluations concernant des jugements et des intentions, l'auditeur peut prendre en considération un ou plusieurs des éléments suivants :

- la mesure dans laquelle l'entité a donné suite à ses intentions déclarées dans le passé ;
- les raisons avancées par l'entité pour justifier le choix d'une ligne de conduite particulière ;
- la capacité de l'entité de suivre une ligne de conduite déterminée ;
- l'existence ou l'absence d'autres informations qui pourraient avoir été obtenues au cours de l'audit et qui pourraient être incohérentes avec un jugement ou une intention de la direction.

A13. De plus, l'auditeur peut considérer comme nécessaire de demander à la direction de lui fournir des déclarations écrites concernant des assertions spécifiques contenues dans les états financiers, en particulier pour étayer l'idée qu'il a pu se faire, à partir d'autres éléments probants, du jugement ou de l'intention de la direction concernant une assertion spécifique, ou du caractère exhaustif de l'assertion. Par exemple, si l'intention de la direction est importante pour l'évaluation des placements, il peut s'avérer impossible d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés en l'absence d'une déclaration écrite de la direction quant à ses intentions. Toutefois, bien que de telles déclarations écrites fournissent des éléments probants nécessaires, elles ne fournissent pas à elles seules des éléments probants suffisants et appropriés concernant l'assertion.

Communication d'un seuil chiffré (Réf. : par. 10, 11 et 13)

A14. La norme ISA 450 exige de l'auditeur qu'il fasse le cumul des anomalies détectées au cours de l'audit, à l'exclusion de celles qui sont manifestement négligeables[6]. L'auditeur peut déterminer un seuil au-delà duquel les anomalies ne pourront être considérées comme manifestement négligeables. Par ailleurs, l'auditeur peut aussi envisager de communiquer à la direction un seuil chiffré devant servir pour les déclarations écrites demandées.

Date des déclarations écrites et la ou les périodes couvertes (Réf. : par. 14)

A15. Les déclarations écrites constituant des éléments probants nécessaires, l'expression de l'opinion de l'auditeur ainsi que la date de son rapport ne peuvent être antérieures à la date des déclarations écrites. En outre, comme l'auditeur se préoccupe des événements qui se produisent jusqu'à la date de son rapport et qui pourraient nécessiter un ajustement des états financiers ou la fourniture d'informations dans ceux-ci, la date des déclarations écrites est aussi rapprochée que possible de la date du rapport de l'auditeur sur les états financiers, mais ne peut être postérieure à celle-ci.

A16. Dans certaines circonstances, il peut être approprié que l'auditeur obtienne, au cours de l'audit, une déclaration écrite concernant une assertion spécifique contenue dans les états financiers. Lorsque c'est le cas, il peut être nécessaire de demander une déclaration mise à jour.

A17. Les déclarations écrites portent sur toutes les périodes mentionnées dans le rapport de l'auditeur, car il faut que la direction réaffirme que les déclarations écrites qu'elle a faites dans le passé relativement aux périodes précédentes demeurent appropriées. L'auditeur et la direction peuvent convenir d'une forme de déclaration écrite qui consiste à mettre à jour les déclarations écrites

---

[6] Norme ISA 450, *Évaluation des anomalies détectées au cours de l'audit*, paragraphe 5.

concernant les périodes précédentes en examinant s'il y a lieu de leur apporter des changements et, dans l'affirmative, lesquels.

A18. Il peut arriver que certains membres de la direction en place n'aient pas été en fonction pendant toutes les périodes mentionnées dans le rapport de l'auditeur. Ces personnes peuvent affirmer qu'elles ne sont pas en mesure de fournir tout ou partie des déclarations écrites étant donné qu'elles n'étaient pas en poste au cours de la période concernée. Ce fait n'atténue toutefois en rien leurs responsabilités à l'égard des états financiers pris dans leur ensemble. Par conséquent, l'obligation qu'a l'auditeur de leur demander des déclarations écrites portant sur la totalité de la ou des périodes concernées reste inchangée.

Forme des déclarations écrites (Réf. : par. 15)

A19. Les déclarations écrites doivent être comprises dans une lettre d'affirmation adressée à l'auditeur. Dans certains pays, toutefois, la direction peut être contrainte par les textes légaux ou réglementaires de rendre publique une communication écrite concernant ses responsabilités. Bien qu'une telle communication constitue une déclaration à l'intention des utilisateurs des états financiers ou des autorités compétentes, l'auditeur peut déterminer qu'il s'agit d'une forme de déclaration écrite appropriée pour ce qui concerne tout ou partie des déclarations exigées par les paragraphes 10 ou 11. Par conséquent, il n'est pas nécessaire alors de reprendre dans la lettre d'affirmation les points pertinents couverts dans une telle communication. Parmi les facteurs pouvant influer sur la détermination de l'auditeur, il y a les questions de savoir :

- si la déclaration apporte une confirmation de l'accomplissement des responsabilités mentionnées aux paragraphes 10 et 11 ;
- si la déclaration a été faite ou approuvée par ceux à qui l'auditeur demande les déclarations écrites pertinentes ;
- si une copie de la déclaration est fournie à l'auditeur à une date la plus rapprochée possible de la date de son rapport sur les états financiers, mais non postérieure à celle-ci (voir le paragraphe 14).

A20. Une déclaration formelle de conformité aux textes légaux ou réglementaires, ou d'approbation des états financiers, ne comprend pas suffisamment d'informations pour que l'auditeur puisse être convaincu que toutes les déclarations nécessaires ont été faites consciencieusement. La mention des responsabilités de la direction dans des textes légaux ou réglementaires ne saurait pas non plus se substituer aux déclarations écrites demandées.

A21. Un exemple de lettre d'affirmation se trouve à l'Annexe 2.

Communication avec les responsables de la gouvernance (Réf. : par. 10, 11 et 13)

A22. La norme ISA 260 (révisée) exige que l'auditeur communique aux responsables de la gouvernance les déclarations écrites qu'il demande à la direction de lui fournir[7].

[7] Norme ISA 260 (révisée), *Communication avec les responsables de la gouvernance*, sous-alinéa 16 c)ii).

Doute quant à la fiabilité des déclarations écrites et refus de fournir les déclarations écrites demandées

Doute quant à la fiabilité des déclarations écrites (Réf. : par. 16 et 17)

A23. Dans le cas d'incohérences relevées entre une ou plusieurs déclarations écrites et des éléments probants obtenus d'une autre source, l'auditeur peut se demander si l'évaluation des risques demeure appropriée et, dans la négative, revoir cette évaluation et déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires à mettre en œuvre en réponse à la nouvelle évaluation des risques.

A24. Des doutes sur la compétence, l'intégrité, les valeurs éthiques ou la diligence de la direction, ou sur l'importance qu'elle attache à ces valeurs ou à leur respect, peuvent amener l'auditeur à conclure que le risque que les états financiers contiennent des informations fausses ou trompeuses est tel qu'il lui est impossible de réaliser l'audit. En pareil cas, l'auditeur peut envisager de démissionner, lorsqu'il est possible de le faire selon les textes légaux ou réglementaires, à moins que les responsables de la gouvernance ne mettent en place des mesures correctives appropriées. Il se peut toutefois que les mesures ne soient pas suffisantes pour permettre à l'auditeur d'exprimer une opinion non modifiée.

A25. La norme ISA 230 exige que l'auditeur consigne en dossier les questions importantes relevées au cours de l'audit, les conclusions tirées sur ces questions, et les jugements professionnels importants qu'il a fallu porter pour tirer ces conclusions[8]. L'auditeur peut avoir relevé des problèmes importants liés à la compétence, à l'intégrité, aux valeurs éthiques ou à la diligence de la direction, ou à l'importance qu'elle attache à ces valeurs ou à leur respect, mais avoir conclu que les déclarations écrites sont néanmoins fiables. Dans ce cas, une telle question importante est consignée en dossier conformément à la norme ISA 230.

Déclarations écrites concernant les responsabilités de la direction (Réf. : par. 20)

A26. Comme il est expliqué au paragraphe A7, l'auditeur ne peut juger uniquement à partir des autres éléments probants si la direction s'est acquittée des responsabilités dont il est question aux paragraphes 10 et 11. Par conséquent, comme il est indiqué à l'alinéa 20 a), lorsque l'auditeur conclut que les déclarations écrites concernant ces responsabilités ne sont pas fiables ou lorsque la direction refuse de fournir ces déclarations écrites, l'auditeur n'est pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés. Les incidences possibles de cette incapacité sur les états financiers ne se limitent pas à des éléments, à des comptes ou à des postes spécifiques des états financiers et sont par conséquent généralisées. La norme ISA 705 (révisée) exige que, dans de telles circonstances, l'auditeur formule une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers[9].

A27. Le fait qu'une déclaration écrite ait été modifiée par rapport à celle demandée par l'auditeur ne signifie pas nécessairement que la direction n'a pas fourni la déclaration écrite. Toutefois, les raisons motivant la modification peuvent avoir une incidence sur l'opinion exprimée dans le rapport de l'auditeur. Par exemple :

- La déclaration écrite relative à l'accomplissement par la direction de ses responsabilités à l'égard de la préparation des états financiers peut affirmer que la direction estime que, à l'exception d'un cas de non-conformité significatif par rapport à une exigence particulière du

[8] Norme ISA 230, *Documentation de l'audit*, alinéa 8 c) et paragraphe 10.

[9] Norme ISA 705 (révisée), paragraphe 9.

référentiel d'information financière applicable, les états financiers ont été préparés conformément à ce référentiel. L'exigence énoncée au paragraphe 20 ne s'applique pas du fait que l'auditeur a conclu que la direction a fourni des déclarations écrites fiables. Toutefois, l'auditeur est tenu de considérer l'incidence du cas de non-conformité sur l'opinion qu'il exprime dans son rapport, conformément à la norme ISA 705.

- La déclaration écrite concernant la responsabilité de la direction de fournir à l'auditeur toutes les informations pertinentes dont il a été convenu dans les termes et conditions de la mission peut affirmer que la direction estime lui avoir fourni toutes les informations pertinentes, à l'exception de celles détruites lors d'un incendie. L'exigence énoncée au paragraphe 20 ne s'applique pas du fait que l'auditeur a conclu que la direction a fourni des déclarations écrites fiables. Toutefois, l'auditeur est tenu de considérer le caractère généralisé de l'incidence de l'absence des informations détruites lors de l'incendie sur les états financiers et sur l'opinion qu'il exprime dans son rapport, conformément à la norme ISA 705.

Annexe 1

(Réf. : par. 2)

Autres normes ISA contenant des exigences en matière de déclarations écrites

La présente annexe indique les paragraphes des autres normes ISA qui exigent des déclarations écrites sur des points spécifiques. 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 ISA 240, *Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers*, paragraphe 40
- Norme ISA 250 (révisée), *Prise en compte des textes légaux et réglementaires dans un audit d'états financiers*, paragraphe 17
- Norme ISA 450, *Évaluation des anomalies détectées au cours de l'audit*, paragraphe 14
- Norme ISA 501, *Éléments probants — Considérations particulières concernant certains points*, paragraphe 12
- Norme ISA 540 (révisée), *Audit des estimations comptables et des informations y afférentes*, paragraphe 37
- Norme ISA 550, *Parties liées*, paragraphe 26
- Norme ISA 560, *Événements postérieurs à la date de clôture*, paragraphe 9
- Norme ISA 570 (révisée), *Continuité de l'exploitation*, alinéa 16 e)
- Norme ISA 710, *Informations comparatives — Chiffres correspondants et états financiers comparatifs*, paragraphe 9
- Norme ISA 720 (révisée), *Responsabilités de l'auditeur concernant les autres informations*, alinéa 13 c)

Annexe 2

(Réf. : par. A21)

Exemple de lettre d'affirmation

L'exemple de lettre qui suit comprend les déclarations écrites qui sont exigées par la présente norme ISA et d'autres normes ISA. Il est présumé, dans cet exemple, que les Normes internationales d'information financière constituent le référentiel d'information financière applicable, que l'exigence de la norme ISA 570 (révisée)[1] concernant l'obtention d'une déclaration écrite ne s'applique pas et que les déclarations écrites demandées sont fournies sans exception. Lorsqu'il existe des exceptions, les déclarations doivent être modifiées en conséquence.

(Papier à en-tête de l'entité)

(À l'auditeur) (Date)

La présente lettre d'affirmation vous est fournie dans le cadre de votre audit des états financiers de la société ABC pour l'exercice clos le 31 décembre 20XX[2] aux fins de l'expression d'une opinion indiquant si les états financiers donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle[a], conformément aux Normes internationales d'information financière.

Nous confirmons (*, au mieux de notre connaissance et en toute bonne foi, ayant fait toutes les demandes d'informations que nous avons jugées nécessaires pour être adéquatement informés,*) que :

États financiers

- Nous nous sommes acquittés de nos responsabilités, définies dans les termes et conditions de la mission d'audit portant la date du [insérer la date], à l'égard de la préparation des états financiers conformément aux Normes internationales d'information financière ; en particulier, les états financiers donnent une image fidèle conformément à ces normes.
- Les méthodes, les hypothèses importantes et les données utilisées aux fins de l'établissement des estimations comptables et des informations y afférentes sont appropriées afin de permettre une comptabilisation, une évaluation et une fourniture d'informations raisonnables au regard du référentiel d'information financière applicable. (Norme ISA 540 (révisée))
- Les relations et opérations avec des parties liées ont été correctement comptabilisées et ont été communiquées conformément aux exigences des Normes internationales d'information financière. (Norme ISA 550)

---

[1] Norme ISA 570 (révisée), *Continuité de l'exploitation*.

[2] Lorsque l'auditeur fait rapport sur plus d'une période, il modifie l'énoncé de la date afin que la lettre s'applique à toutes les périodes couvertes par son rapport.

[a] *Note du traducteur – L'expression « donnent […] une image fidèle » (ou « présentation fidèle ») a été utilisée pour traduire à la fois les expressions « fair presentation » et « give a true and fair view » qui, selon le paragraphe 25 de la version anglaise de la norme ISA 700 (révisée), sont considérées comme équivalentes.*

- Tous les événements postérieurs à la date des états financiers pour lesquels les Normes internationales d'information financière exigent un ajustement ou la fourniture d'informations ont été ajustés ou ont fait l'objet d'informations. (Norme ISA 560)

- L'incidence des anomalies non corrigées, considérées individuellement ou collectivement, est non significative par rapport aux états financiers pris dans leur ensemble. Une liste des anomalies non corrigées est jointe à la lettre d'affirmation. (Norme ISA 450)

- [Toute autre question que l'auditeur peut juger appropriée (voir le paragraphe A10 de la présente norme ISA).]

Informations fournies

- Nous vous avons fourni[3] :

  - un accès à toutes les informations dont nous avons connaissance et qui sont pertinentes pour la préparation des états financiers, notamment les documents comptables, les pièces justificatives et d'autres éléments d'information ;

  - les informations additionnelles que vous nous avez demandées aux fins de l'audit ;

  - un accès sans restriction aux personnes, au sein de l'entité, auprès de qui il fallait, selon vous, obtenir des éléments probants.

- Toutes les opérations ont été comptabilisées dans les documents comptables et sont reflétées dans les états financiers.

- Nous vous avons communiqué les résultats de notre évaluation du risque que les états financiers puissent contenir des anomalies significatives résultant de fraudes. (Norme ISA 240)

- Nous vous avons communiqué toutes les informations sur les fraudes avérées ou suspectées dont nous avons connaissance, qui concernent l'entité et impliquent :

  - la direction ;

  - des employés ayant un rôle important dans le contrôle interne ;

  - d'autres personnes dès lors que la fraude pourrait avoir un effet significatif sur les états financiers. (Norme ISA 240)

- Nous vous avons communiqué toutes les informations relatives aux allégations ou aux soupçons de fraudes ayant une incidence sur les états financiers de l'entité, portés à notre connaissance par des employés, d'anciens employés, des analystes, des autorités de réglementation ou d'autres personnes. (Norme ISA 240)

- Nous vous avons communiqué tous les cas effectifs ou potentiels de non-conformité par rapport aux textes légaux et réglementaires dont les conséquences devraient être prises en compte lors de l'établissement des états financiers. (Norme ISA 250)

---

[3] Si l'auditeur a inclus d'autres points relatifs aux responsabilités de la direction dans la lettre de mission d'audit conformément à la norme ISA 210, *Accord sur les termes et conditions d'une mission d'audit*, il peut y avoir lieu d'inclure ces points dans les déclarations écrites de la direction ou des responsables de la gouvernance.

- Nous vous avons communiqué l'identité des parties liées à l'entité et toutes les relations et opérations avec des parties liées dont nous sommes au courant. (Norme ISA 550)
- [Toute autre question que l'auditeur peut juger nécessaire (voir le paragraphe A11 de la présente norme ISA).]

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT 600

AUDITS D'ÉTATS FINANCIERS DE GROUPE (Y COMPRIS L'UTILISATION DES TRAVAUX DES AUDITEURS DES COMPOSANTES) — CONSIDÉRATIONS PARTICULIÈRES

(En vigueur pour les audits d'états financiers des périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009.)

SOMMAIRE

Paragraphe

Introduction

Champ d'application de la présente norme ISA 1-6

Date d'entrée en vigueur 7

Objectifs 8

Définitions 9-10

Exigences

Responsabilité 11

Acceptation et maintien de la mission 12-14

Stratégie générale d'audit et plan de mission 15-16

Compréhension du groupe, de ses composantes et de leurs environnements 17-18

Connaissance de l'auditeur de la composante 19-20

Caractère significatif 21-23

Réponse à l'évaluation des risques 24-31

Processus de consolidation 32-37

Événements postérieurs à la clôture 38-39

Communication avec les auditeurs des composantes 40-41

Évaluation du caractère suffisant et approprié des éléments probants obtenus 42-45

Communication avec la direction et les responsables de la gouvernance du groupe 46-49

Documentation 50

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Composantes à auditer en raison des textes légaux ou réglementaires ou pour une autre raison A1

Définitions A2-A7

Responsabilité A8-A9

Acceptation et maintien de la mission A10-A21

Stratégie générale d'audit et plan de mission A22

Compréhension du groupe, de ses composantes et de leurs environnements A23-A31

Connaissance de l'auditeur de la composante A32-A41

Caractère significatif A42-A46

Réponse à l'évaluation des risques A47-A55

Processus de consolidation A56

Communication avec les auditeurs des composantes A57-A60

Évaluation du caractère suffisant et approprié des éléments probants obtenus A61-A63

Communication avec la direction et les responsables de la gouvernance du groupe A64-A66

Annexe 1 : Exemple de rapport de l'auditeur indépendant dans le cas où l'équipe affectée à l'audit du groupe n'est pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder l'opinion sur les états financiers du groupe

Annexe 2 : Exemples d'éléments dont l'équipe affectée à l'audit du groupe acquiert une compréhension

Annexe 3 : Exemples de circonstances ou d'événements pouvant indiquer l'existence de risques d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe

Annexe 4 : Exemple de confirmations de la part de l'auditeur d'une composante

Annexe 5 : Éléments obligatoires et complémentaires du contenu de la lettre d'instructions de l'équipe affectée à l'audit du groupe

La Norme internationale d'audit (ISA) 600, *Audits d'états financiers de groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composantes) — Considérations particulières*, 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. Les Normes internationales d'audit (ISA) s'appliquent aux audits de groupes. La présente norme ISA traite des considérations particulières concernant les audits de groupes, notamment ceux dans lesquels interviennent les auditeurs des composantes.

2. La norme, adaptée au contexte dans la mesure nécessaire, peut se révéler utile pour un auditeur qui fait intervenir d'autres auditeurs dans un audit portant sur des états financiers qui ne sont pas des états financiers de groupe. Par exemple, un auditeur peut faire intervenir un autre auditeur pour l'observation de la prise d'inventaire physique ou l'inspection d'immobilisations corporelles dans un lieu éloigné.

3. Il se peut que l'auditeur d'une composante soit tenu, en raison des textes légaux ou réglementaires ou pour une autre raison, d'exprimer une opinion d'audit sur les états financiers de la composante. L'équipe affectée à l'audit du groupe peut alors décider d'utiliser, aux fins de l'audit du groupe, les éléments probants sur lesquels est fondée l'opinion d'audit sur les états financiers de la composante, mais les exigences de la présente norme s'appliquent néanmoins dans ce cas. (Réf. : par. A1)

4. Selon la norme ISA 220[1], l'associé responsable de l'audit du groupe est tenu de s'assurer que ceux qui réalisent l'audit du groupe, y compris les auditeurs des composantes, possèdent collectivement la compétence et les capacités nécessaires. L'associé responsable de l'audit du groupe est également responsable de la direction, de la supervision et de la réalisation de l'audit du groupe.

5. L'associé responsable de l'audit du groupe applique les exigences de la norme ISA 220, que les travaux sur les informations financières d'une composante soient réalisés par l'équipe affectée à l'audit du groupe ou par l'auditeur de la composante. La présente norme ISA a pour but d'aider l'associé responsable de l'audit du groupe à satisfaire aux exigences de la norme ISA 220 lorsque des travaux sur les informations financières des composantes sont réalisés par les auditeurs des composantes.

6. Le risque d'audit est fonction des risques d'anomalies significatives dans les états financiers et du risque que l'auditeur ne détecte pas ces anomalies[2]. Dans un audit de groupe, le risque d'audit comprend aussi le risque que l'auditeur d'une composante ne détecte pas une anomalie dans les informations financières de la composante qui pourrait aboutir à une anomalie significative dans les états financiers du groupe, et le risque que cette anomalie ne soit pas détectée par l'équipe affectée à l'audit du groupe. La présente norme ISA précise les points à prendre en considération par l'équipe affectée à l'audit du groupe pour déterminer la nature, le calendrier et l'étendue de son intervention dans les procédures d'évaluation des risques et dans les procédures d'audit complémentaires mises en œuvre par les auditeurs des composantes relativement aux informations financières de celles-ci. Cette intervention a pour but d'obtenir des éléments

---

[1] Norme ISA 220, *Contrôle qualité d'un audit d'états financiers*, paragraphes 14 et 15.

[2] Norme ISA 200, *Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et réalisation d'un audit conforme aux Normes internationales d'audit*, paragraphe A34.

probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder l'opinion d'audit sur les états financiers du groupe.

Date d'entrée en vigueur

7. La présente norme ISA s'applique aux audits d'états financiers des périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009.

Objectifs

8. Les objectifs de l'auditeur sont :

   a) de déterminer s'il peut agir en qualité d'auditeur des états financiers du groupe ;

   b) s'il agit en qualité d'auditeur des états financiers du groupe :

      i) de communiquer clairement avec les auditeurs des composantes au sujet de l'étendue et du calendrier de leurs travaux sur les informations financières relatives aux composantes et au sujet de leurs constatations,

      ii) d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés concernant les informations financières des composantes et le processus de consolidation pour exprimer une opinion indiquant si les états financiers du groupe ont été préparés, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel d'information financière applicable.

Définitions

9. Dans les normes ISA, on entend par :

   a) « composante », une entité ou une activité pour laquelle la direction du groupe ou d'une composante du groupe prépare des informations financières qui devraient être incluses dans les états financiers du groupe ; (Réf. : par. A2 à A4)

   b) « auditeur d'une composante », un auditeur qui, à la demande de l'équipe affectée à l'audit du groupe, réalise des travaux sur les informations financières relatives à une composante aux fins de l'audit du groupe ; (Réf. : par. A7)

   c) « direction d'une composante », les dirigeants responsables de la préparation des informations financières d'une composante ;

   d) « seuil de signification pour une composante », le seuil de signification fixé pour une composante par l'équipe affectée à l'audit du groupe ;

   e) « groupe », l'ensemble des composantes dont les informations financières sont incluses dans les états financiers du groupe. Un groupe comprend toujours plus d'une composante ;

   f) « audit du groupe », l'audit des états financiers du groupe ;

   g) « opinion sur les états financiers du groupe », l'opinion d'audit exprimée sur les états financiers du groupe ;

   h) « associé responsable de l'audit du groupe », l'associé, ou une autre personne du cabinet, qui est responsable de la mission d'audit du groupe et de sa réalisation ainsi que du rapport

d'audit sur les états financiers du groupe qui est délivré au nom du cabinet. Lorsque des co-auditeurs mènent l'audit du groupe, les associés coresponsables de la mission et leurs équipes de mission constituent collectivement l'associé responsable de l'audit du groupe et l'équipe affectée à l'audit du groupe. La présente norme ISA ne traite toutefois pas des relations entre les co-auditeurs ni des rapports entre les travaux qu'effectuent respectivement les co-auditeurs ;

i) « équipe affectée à l'audit du groupe », les associés, y compris l'associé responsable de l'audit du groupe, et le personnel professionnel qui établissent la stratégie générale de l'audit du groupe, communiquent avec les auditeurs des composantes, effectuent des travaux portant sur le processus de consolidation et évaluent les conclusions tirées des éléments probants et servant de fondement à la formation d'une opinion sur les états financiers du groupe ;

j) « états financiers du groupe », des états financiers qui incluent les informations financières de plus d'une composante. Le terme « états financiers du groupe » s'entend également des états financiers combinés qui regroupent les informations financières préparées par des composantes qui sont sous contrôle commun sans avoir d'entité mère ;

k) « direction du groupe », les dirigeants responsables de la préparation et de la présentation des états financiers du groupe ;

l) « contrôles à l'échelle du groupe », les contrôles que la direction du groupe conçoit, met en place et maintient à l'égard de l'information financière du groupe ;

m) « composante importante », une composante qui, selon l'équipe affectée à l'audit du groupe, i) est importante financièrement par rapport au groupe, ou ii) est susceptible, en raison de sa nature ou des circonstances qui lui sont propres, d'être à l'origine de risques importants d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe. (Réf. : par. A5 et A6)

10. Le « référentiel d'information financière applicable » s'entend du référentiel d'information financière qui s'applique aux états financiers du groupe. Quant à l'expression « processus de consolidation », elle englobe :

a) la comptabilisation, l'évaluation, la présentation et la fourniture des informations financières des composantes dans les états financiers du groupe selon la méthode de consolidation, de consolidation proportionnelle, de la mise en équivalence ou du coût ;

b) le regroupement, dans des états financiers combinés, des informations financières de composantes qui sont sous contrôle commun sans avoir d'entité mère.

Exigences

Responsabilité

11. L'associé responsable de l'audit du groupe a la responsabilité de diriger, superviser et réaliser l'audit du groupe conformément aux normes professionnelles et aux exigences légales et réglementaires applicables, et de s'assurer du caractère approprié du rapport d'audit délivré, compte tenu des circonstances[3]. Par conséquent, le rapport d'audit sur les états financiers du groupe ne doit pas, sauf obligation légale ou réglementaire, faire mention de l'auditeur d'une composante. Si une telle mention est exigée par les textes légaux ou réglementaires, le rapport de l'auditeur doit indiquer que la mention n'atténue en rien la responsabilité de l'associé responsable de l'audit du groupe ou de son cabinet pour ce qui concerne l'opinion sur les états financiers du groupe. (Réf. : par. A8 et A9)

Acceptation et maintien de la mission

12. Lors de l'application de la norme ISA 220, l'associé responsable de l'audit du groupe doit déterminer s'il peut raisonnablement s'attendre à obtenir, relativement au processus de consolidation et aux informations financières des composantes, des éléments probants suffisants et appropriés pour permettre de fonder l'opinion sur les états financiers du groupe. À cette fin, l'équipe affectée à l'audit du groupe doit acquérir une compréhension du groupe, de ses composantes et de leurs environnements qui soit suffisante pour déterminer quelles composantes sont susceptibles d'être importantes. Lorsque des auditeurs des composantes réalisent des travaux sur les informations financières des composantes, l'associé responsable de l'audit du groupe doit juger si l'équipe affectée à l'audit du groupe sera à même d'intervenir dans les travaux des auditeurs des composantes dans la mesure nécessaire pour obtenir des éléments probants suffisants et appropriés. (Réf. : par. A10 à A12)

13. Si l'associé responsable de l'audit du groupe conclut :

    a) d'une part, qu'il ne sera pas possible pour l'équipe affectée à l'audit du groupe d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés en raison des limitations imposées par la direction du groupe,

    b) d'autre part, qu'il pourrait en résulter une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers du groupe[4],

    il doit :

    a) dans le cas d'une nouvelle mission, ne pas l'accepter, ou, dans le cas d'une mission récurrente, démissionner lorsqu'il est possible de le faire selon les textes légaux ou réglementaires applicables ;

    b) dans le cas où les textes légaux ou réglementaires interdisent à l'auditeur de refuser une mission ou dans l'impossibilité de démissionner, formuler, après avoir effectué l'audit dans la mesure du possible, une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers du groupe. (Réf. : par. A13 à A19)

---

[3] Norme ISA 220, paragraphe 15.

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

Termes et conditions de la mission

14. L'associé responsable de l'audit du groupe doit convenir des termes et conditions de la mission d'audit du groupe conformément à la norme ISA 210[5]. (Réf. : par. A20 et A21)

Stratégie générale d'audit et plan de mission

15. L'équipe affectée à l'audit du groupe doit établir une stratégie générale d'audit du groupe et un plan de mission d'audit du groupe conformément à la norme ISA 300[6].

16. L'associé responsable de l'audit du groupe doit revoir cette stratégie générale et ce plan de mission. (Réf. : par. A22)

Compréhension du groupe, de ses composantes et de leurs environnements

17. L'auditeur est tenu d'identifier et d'évaluer les risques d'anomalies significatives en acquérant une compréhension de l'entité et de son environnement[7]. L'équipe affectée à l'audit du groupe doit :

    a) approfondir la compréhension du groupe, de ses composantes et de leurs environnements, y compris des contrôles à l'échelle du groupe, qu'elle a acquise dans le cadre du processus d'acceptation ou de maintien de la mission ;

    b) acquérir une compréhension du processus de consolidation, y compris des instructions transmises aux composantes par la direction du groupe. (Réf. : par. A23 à A29)

18. L'équipe affectée à l'audit du groupe doit acquérir une compréhension suffisante pour :

    a) confirmer ou réviser son identification initiale des composantes susceptibles d'être importantes ;

    b) évaluer les risques d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs[8]. (Réf. : par. A30 et A31)

Connaissance de l'auditeur de la composante

19. Si l'équipe affectée à l'audit du groupe prévoit de demander à l'auditeur d'une composante d'effectuer des travaux sur les informations financières de la composante, elle doit déterminer : (Réf. : par. A32 à A35)

    a) si l'auditeur de la composante comprend et respectera les règles de déontologie qui s'appliquent à l'audit du groupe et, notamment, s'il est indépendant ; (Réf. : par. A37)

    b) la compétence professionnelle de l'auditeur de la composante ; (Réf. : par. A38)

    c) si elle pourra intervenir dans les travaux de l'auditeur de la composante dans la mesure nécessaire pour obtenir des éléments probants suffisants et appropriés ;

---

[5] Norme ISA 210, *Accord sur les termes et conditions d'une mission d'audit*.

[6] Norme ISA 300, *Planification d'un audit d'états financiers*, paragraphes 7 à 12.

[7] 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.*

[8] Norme ISA 315 (révisée).

d) si l'auditeur de la composante exerce dans un environnement réglementaire où les auditeurs font l'objet d'une surveillance active. (Réf. : par. A36)

20. Si l'auditeur d'une composante ne satisfait pas aux exigences d'indépendance qui s'appliquent à l'audit du groupe ou que l'équipe affectée à l'audit du groupe a de sérieuses réserves sur les points mentionnés aux alinéas 19 a) à c), elle doit obtenir des éléments probants suffisants et appropriés relativement aux informations financières de la composante sans demander à l'auditeur de la composante de réaliser des travaux sur ces informations. (Réf. : par. A39 à A41)

Caractère significatif

21. L'équipe affectée à l'audit du groupe doit déterminer : (Réf. : par. A42)

a) le seuil de signification pour les états financiers du groupe pris dans leur ensemble, au moment d'établir la stratégie générale d'audit du groupe ;

b) le ou les seuils de signification à appliquer, le cas échéant, à certaines catégories d'opérations, certains soldes de comptes ou certaines informations à fournir pour lesquels, dans les circonstances propres au groupe, des anomalies dont les montants sont inférieurs au seuil de signification pour les états financiers du groupe pris dans leur ensemble seraient raisonnablement susceptibles d'influencer les décisions économiques que les utilisateurs des états financiers prennent en se fondant sur ceux-ci ;

c) le seuil de signification pour toute composante où l'auditeur de la composante effectuera un audit ou un examen limité aux fins de l'audit du groupe. Afin de ramener à un niveau suffisamment faible la probabilité que le cumul des anomalies non corrigées et non détectées dans les états financiers du groupe excède le seuil de signification pour les états financiers du groupe pris dans leur ensemble, le seuil de signification pour une composante doit être inférieur au seuil de signification pour les états financiers du groupe pris dans leur ensemble ; (Réf. : par. A43 et A44)

d) le seuil au-delà duquel les anomalies ne peuvent pas être considérées comme manifestement négligeables par rapport aux états financiers du groupe. (Réf. : par. A45)

22. Dans les cas où l'auditeur d'une composante exécutera un audit aux fins de l'audit du groupe, l'équipe affectée à l'audit du groupe doit évaluer le caractère approprié du seuil de signification pour les travaux déterminé au niveau de la composante. (Réf. : par. A46)

23. Si une composante fait l'objet d'un audit en raison des textes légaux ou réglementaires ou pour une autre raison et que l'équipe affectée à l'audit du groupe décide de se servir de cet audit pour obtenir des éléments probants aux fins de l'audit du groupe, l'équipe doit déterminer si :

a) le seuil de signification pour les états financiers de la composante pris dans leur ensemble et

b) le seuil de signification pour les travaux au niveau de la composante

satisfont aux exigences de la présente norme ISA.

Réponse à l'évaluation des risques

24. L'auditeur est tenu de concevoir et de mettre en œuvre des réponses appropriées à son évaluation des risques d'anomalies significatives dans les états financiers[9]. L'équipe affectée à l'audit du groupe doit déterminer le type de travaux à être effectués par elle ou, en son nom, par les auditeurs des composantes sur les informations financières des composantes (voir les paragraphes 26 à 29). L'équipe affectée à l'audit du groupe doit également déterminer la nature, le calendrier et l'étendue de son intervention dans les travaux des auditeurs des composantes (voir les paragraphes 30 et 31).

25. Si la nature, le calendrier et l'étendue des travaux à effectuer sur le processus de consolidation ou sur les informations financières des composantes reposent sur l'attente d'un fonctionnement efficace des contrôles à l'échelle du groupe, ou si les procédures de corroboration ne peuvent fournir à elles seules des éléments probants suffisants et appropriés au niveau des assertions, l'équipe affectée à l'audit du groupe doit tester l'efficacité du fonctionnement de ces contrôles ou demander à l'auditeur de la composante de le faire.

Détermination du type de travaux à effectuer sur les informations financières des composantes (Réf. : par. A47)

Composantes importantes

26. Dans le cas d'une composante qui est importante en raison de son importance financière par rapport au groupe, l'équipe affectée à l'audit du groupe ou l'auditeur de la composante, agissant au nom de l'équipe, doit effectuer un audit des informations financières de la composante en utilisant le seuil de signification pour la composante.

27. Dans le cas d'une composante qui est importante parce qu'elle est susceptible d'être à l'origine de risques importants d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe en raison de sa nature ou des circonstances qui lui sont propres, l'équipe affectée à l'audit du groupe ou l'auditeur de la composante agissant au nom de l'équipe, doit procéder à au moins l'une des interventions suivantes :

   a) réaliser un audit des informations financières de la composante en utilisant le seuil de signification pour la composante ;

   b) réaliser un audit d'un ou de plusieurs soldes de comptes ou d'une ou plusieurs catégories d'opérations ou informations à fournir ayant un lien avec la probabilité de risques importants d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe ; (Réf. : par. A48)

   c) mettre en œuvre des procédures d'audit déterminées en fonction de la probabilité de risques importants d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe. (Réf. : par. A49)

Composantes qui ne sont pas des composantes importantes

28. Dans le cas de composantes qui ne sont pas des composantes importantes, l'équipe affectée à l'audit du groupe doit mettre en œuvre des procédures analytiques au niveau du groupe. (Réf. : par. A50)

---

[9] Norme ISA 330, *Réponses de l'auditeur à l'évaluation des risques*.

29. Si l'équipe affectée à l'audit du groupe considère qu'elle ne pourra pas obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder l'opinion sur les états financiers du groupe au moyen :

a) des travaux réalisés sur les informations financières des composantes importantes ;

b) des travaux réalisés sur les contrôles à l'échelle du groupe et sur le processus de consolidation ; et

c) des procédures analytiques mises en œuvre au niveau du groupe,

elle doit sélectionner des composantes qui ne sont pas des composantes importantes et procéder — ou demander aux auditeurs des composantes de procéder — à au moins l'une des interventions suivantes à l'égard des informations financières de chacune des composantes sélectionnées : (Réf. : par. A51 à A53)

- réaliser un audit des informations financières de la composante en utilisant le seuil de signification pour la composante ;
- réaliser un audit d'un ou de plusieurs soldes de comptes ou d'une ou de plusieurs catégories d'opérations ou informations à fournir ;
- réaliser un examen limité des informations financières de la composante en utilisant le seuil de signification pour la composante ;
- mettre en œuvre des procédures déterminées.

L'équipe affectée à l'audit du groupe doit faire varier la sélection des composantes périodiquement.

Intervention dans les travaux effectués par les auditeurs des composantes (Réf. : par. A54 et A55)

Composantes importantes : évaluation des risques

30. Lorsque l'auditeur d'une composante importante réalise un audit des informations financières de la composante, l'équipe affectée à l'audit du groupe doit intervenir dans l'évaluation des risques par l'auditeur de la composante afin d'identifier les risques importants d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe. La nature, le calendrier et l'étendue de cette intervention dépendent de la mesure dans laquelle l'équipe affectée à l'audit du groupe connaît l'auditeur de la composante, mais l'équipe doit au minimum :

a) s'entretenir avec l'auditeur de la composante ou avec la direction de la composante sur les activités de la composante qui sont importantes par rapport au groupe ;

b) s'entretenir avec l'auditeur de la composante des possibilités que les informations financières de la composante comportent des anomalies significatives résultant de fraudes ou d'erreurs ;

c) examiner la documentation de l'auditeur de la composante sur les risques importants d'anomalies significatives qui ont été identifiés pour ce qui regarde les états financiers du groupe. Cette documentation peut se présenter sous la forme d'un mémorandum reflétant la conclusion de l'auditeur de la composante au sujet des risques importants identifiés.

Risques importants d'anomalies significatives identifiés pour ce qui regarde les états financiers du groupe : procédures d'audit complémentaires

31. Si des risques importants d'anomalies significatives pour ce qui regarde des états financiers du groupe ont été identifiés au niveau d'une composante pour laquelle les travaux sont réalisés par l'auditeur de la composante, l'équipe affectée à l'audit du groupe doit évaluer le caractère approprié des procédures d'audit complémentaires à mettre en œuvre en réponse à ces risques. L'équipe affectée à l'audit du groupe doit également déterminer, en se fondant sur sa connaissance de l'auditeur de la composante, s'il lui est nécessaire d'intervenir dans les procédures d'audit complémentaires.

Processus de consolidation

32. L'équipe affectée à l'audit du groupe acquiert, conformément au paragraphe 17, une compréhension des contrôles à l'échelle du groupe et du processus de consolidation, y compris des instructions transmises aux composantes par la direction du groupe. Conformément au paragraphe 25, l'équipe affectée à l'audit du groupe ou, à sa demande, l'auditeur d'une composante teste l'efficacité du fonctionnement des contrôles à l'échelle du groupe si la nature, le calendrier et l'étendue des travaux à effectuer sur le processus de consolidation reposent sur l'attente d'un fonctionnement efficace des contrôles à l'échelle du groupe, ou si les procédures de corroboration ne peuvent fournir à elles seules des éléments probants suffisants et appropriés au niveau des assertions.

33. L'équipe affectée à l'audit du groupe doit concevoir et mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires portant sur le processus de consolidation en réponse à son évaluation des risques d'anomalies significatives, dans les états financiers du groupe, associés au processus de consolidation. Ces procédures doivent notamment consister à déterminer si les états financiers du groupe englobent toutes les composantes.

34. L'équipe affectée à l'audit du groupe doit évaluer le caractère approprié, l'exhaustivité et l'exactitude des ajustements et reclassements de consolidation, et elle doit déterminer s'il existe des facteurs de risque de fraude ou des indices d'un parti pris possible de la part de la direction. (Réf. : par. A56)

35. Si les informations financières d'une composante n'ont pas été préparées selon les mêmes méthodes comptables que les états financiers du groupe, l'équipe affectée à l'audit du groupe doit déterminer si les informations financières de cette composante ont été ajustées de manière appropriée aux fins de la préparation et de la présentation des états financiers du groupe.

36. L'équipe affectée à l'audit du groupe doit déterminer si les informations financières dont il est question dans la communication de l'auditeur de la composante (voir l'alinéa 41 c)) sont celles qui sont incorporées dans les états financiers du groupe.

37. Si les états financiers du groupe englobent les états financiers d'une composante dont la date de clôture diffère de celle du groupe, l'équipe affectée à l'audit du groupe doit déterminer si des ajustements appropriés ont été apportés à ces états financiers conformément au référentiel d'information financière applicable.

Événements postérieurs à la clôture

38. Lorsque l'équipe affectée à l'audit du groupe ou les auditeurs des composantes réalisent des audits des informations financières des composantes, ils doivent mettre en œuvre des procédures conçues pour repérer les événements survenus dans les composantes entre la date de clôture de celles-ci et la date du rapport de l'auditeur sur les états financiers du groupe, et pouvant nécessiter un redressement ou un complément d'information dans les états financiers du groupe.

39. Lorsque les auditeurs des composantes réalisent des travaux autres qu'un audit sur les informations financières de celles-ci, l'équipe affectée à l'audit du groupe doit leur demander de l'aviser s'ils prennent connaissance d'événements postérieurs à la date de clôture pouvant nécessiter un redressement ou un complément d'information dans les états financiers du groupe.

Communication avec les auditeurs des composantes

40. L'équipe affectée à l'audit du groupe doit communiquer ses exigences à l'auditeur d'une composante en temps opportun. Cette communication doit indiquer les travaux à effectuer, l'utilisation qui en sera faite ainsi que la forme et le contenu de la communication de l'auditeur de la composante à l'intention de l'équipe affectée à l'audit du groupe. Elle doit également comprendre les éléments suivants : (Réf. : par. A57, A58 et A60)

    a) une demande faite à l'auditeur de la composante de confirmer qu'il collaborera avec l'équipe affectée à l'audit du groupe, sachant dans quel contexte elle utilisera les travaux qu'il réalisera ; (Réf. : par. A59)

    b) les règles de déontologie qui s'appliquent à l'audit du groupe, notamment en matière d'indépendance ;

    c) dans le cas d'un audit ou d'un examen limité des informations financières de la composante, le seuil de signification pour la composante (et, s'il y a lieu, le ou les seuils de signification pour certaines catégories d'opérations, certains soldes de comptes ou certaines informations à fournir) ainsi que le seuil au-delà duquel les anomalies ne peuvent pas être considérées comme manifestement négligeables par rapport aux états financiers du groupe ;

    d) les risques importants d'anomalies significatives identifiés pour ce qui regarde les états financiers du groupe, que ce soit en raison de fraudes ou d'erreurs, qui sont à prendre en compte par l'auditeur de la composante dans la réalisation de ses travaux. L'équipe affectée à l'audit du groupe doit demander à l'auditeur de la composante de lui faire part en temps opportun des autres risques importants d'anomalies significatives identifiés pour ce qui regarde les états financiers du groupe, qui résultent de fraudes ou d'erreurs concernant la composante, et de ses réponses à ces risques ;

    e) une liste des parties liées dressée par la direction du groupe ainsi que l'identité de toute autre partie liée connue de l'équipe affectée à l'audit du groupe. Cette dernière doit demander à l'auditeur de la composante de l'informer en temps opportun de l'existence de parties liées que la direction du groupe ou elle-même n'avait pas préalablement identifiées. L'équipe affectée à l'audit du groupe doit ensuite déterminer s'il y a lieu de signaler ces nouvelles parties liées aux autres auditeurs des composantes.

41. L'équipe affectée à l'audit du groupe doit demander à l'auditeur de la composante de lui donner communication des questions à prendre en considération pour tirer une conclusion sur l'audit du groupe. Cette communication doit : (Réf. : par. A60)

a) indiquer si l'auditeur de la composante s'est conformé aux règles de déontologie qui s'appliquent à l'audit du groupe, y compris en matière d'indépendance et de compétence professionnelle ;

b) indiquer si l'auditeur de la composante s'est conformé aux exigences de l'équipe affectée à l'audit du groupe ;

c) identifier les informations financières de la composante sur lesquelles porte le rapport de l'auditeur de la composante ;

d) contenir des informations sur les cas de non-conformité aux textes légaux et réglementaires qui pourraient entraîner une anomalie significative dans les états financiers du groupe ;

e) comprendre une liste des anomalies non corrigées dans les informations financières de la composante (il n'est pas nécessaire d'inclure les anomalies qui se trouvent en deçà du seuil fixé pour les anomalies manifestement négligeables et communiqué par l'équipe affectée à l'audit du groupe (voir l'alinéa 40 c)) ;

f) faire mention des indices d'un parti pris possible de la part de la direction ;

g) décrire toute déficience importante relevée dans le contrôle interne au niveau de la composante ;

h) exposer les autres questions importantes que l'auditeur de la composante a communiquées ou prévoit de communiquer aux responsables de la gouvernance de la composante, y compris toute fraude avérée ou suspectée impliquant la direction de la composante, des employés ayant un rôle important dans le contrôle interne au niveau de la composante, ou d'autres personnes dès lors que la fraude a entraîné une anomalie significative dans les informations financières de la composante ;

i) exposer toute autre question pouvant présenter un intérêt pour l'audit du groupe ou que l'auditeur de la composante souhaite porter à l'attention de l'équipe affectée à l'audit du groupe, y compris toute exception dans les déclarations écrites que l'auditeur de la composante a demandées à la direction de la composante ;

j) exposer les constatations générales, les conclusions ou l'opinion de l'auditeur de la composante.

Évaluation du caractère suffisant et approprié des éléments probants obtenus

Évaluation de la communication de l'auditeur de la composante et du caractère adéquat de ses travaux

42. L'équipe affectée à l'audit du groupe doit évaluer la communication de l'auditeur de la composante (voir le paragraphe 41). Elle doit ensuite :

a) s'entretenir avec l'auditeur de la composante, la direction de la composante ou la direction du groupe, selon le cas, des questions importantes soulevées lors de cette évaluation ;

b) déterminer s'il est nécessaire de revoir d'autres éléments pertinents de la documentation de l'auditeur de la composante. (Réf. : par. A61)

43. Si l'équipe affectée à l'audit du groupe conclut que les travaux de l'auditeur de la composante sont insuffisants, elle doit décider des procédures supplémentaires à mettre en œuvre et déterminer si c'est elle ou l'auditeur de la composante qui les mettra en œuvre.

Caractère suffisant et approprié des éléments probants

44. L'auditeur est tenu de réunir des éléments probants suffisants et appropriés dans le but de ramener le risque d'audit à un niveau suffisamment faible et ainsi pouvoir tirer des conclusions raisonnables sur lesquelles fonder son opinion[10]. L'équipe affectée à l'audit du groupe doit déterminer si les procédures d'audit appliquées au processus de consolidation et les travaux effectués par elle et par les auditeurs des composantes sur les informations financières des composantes ont permis d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder l'opinion sur les états financiers du groupe. (Réf. : par. A62)

45. L'associé responsable de l'audit du groupe doit évaluer les conséquences, pour l'opinion sur les états financiers du groupe, des anomalies non corrigées (tant celles relevées par l'équipe affectée à l'audit du groupe que celles signalées par les auditeurs des composantes) et des cas où il a été impossible d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés. (Réf. : par. A63)

Communication avec la direction et les responsables de la gouvernance du groupe

Communication avec la direction du groupe

46. L'équipe affectée à l'audit du groupe doit déterminer lesquelles, parmi les déficiences relevées dans le contrôle interne, sont à communiquer aux responsables de la gouvernance et à la direction du groupe conformément à la norme ISA 265[11]. Pour ce faire, l'équipe affectée à l'audit du groupe doit prendre en considération :

a) les déficiences qu'elle a relevées dans les contrôles à l'échelle du groupe ;

b) les déficiences qu'elle a relevées dans les contrôles internes des composantes ;

c) les déficiences du contrôle interne que les auditeurs des composantes ont portées à son attention.

47. Si une fraude est détectée par l'équipe affectée à l'audit du groupe ou portée à son attention par l'auditeur d'une composante (voir l'alinéa 41 h)), ou si des informations indiquent une possibilité de fraude, l'équipe affectée à l'audit du groupe doit communiquer avec la direction du groupe, en temps opportun et à un niveau hiérarchique approprié, afin que les premiers responsables de la prévention et de la détection des fraudes soient informés des questions qui relèvent de leur compétence. (Réf. : par. A64)

48. L'auditeur d'une composante peut être tenu, en raison des textes légaux ou réglementaires ou pour une autre raison, d'exprimer une opinion d'audit sur les états financiers de la composante. En pareil cas, l'équipe affectée à l'audit du groupe doit demander à la direction du groupe

---

[10] Norme ISA 200, paragraphe 17.

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

d'informer la direction de la composante de toute question dont l'équipe affectée à l'audit du groupe a connaissance et qui peut être importante par rapport aux états financiers de la composante, mais que la direction de la composante peut ignorer. Si la direction du groupe refuse de communiquer la question à la direction de la composante, l'équipe affectée à l'audit du groupe doit s'entretenir du problème avec les responsables de la gouvernance du groupe. Si la question n'est toujours pas résolue, l'équipe affectée à l'audit du groupe doit, sous réserve des considérations d'ordre juridique ou professionnel en matière de confidentialité, envisager de recommander à l'auditeur de la composante de ne pas délivrer son rapport sur les états financiers de la composante tant que la question n'est pas résolue. (Réf. : par. A65)

Communication avec les responsables de la gouvernance du groupe

49. L'équipe affectée à l'audit du groupe doit communiquer les points suivants aux responsables de la gouvernance du groupe, en plus de ceux exigés par la norme ISA 260 (révisée)[12] et d'autres normes ISA : (Réf. : par. A66)

    a) une description générale du type de travaux à effectuer sur les informations financières des composantes ;

    b) une description générale de la nature de l'intervention prévue de l'équipe affectée à l'audit du groupe dans les travaux à effectuer par les auditeurs des composantes sur les informations financières des composantes importantes ;

    c) les cas où l'évaluation des travaux de l'auditeur d'une composante par l'équipe affectée à l'audit du groupe amène celle-ci à douter de la qualité de ces travaux ;

    d) toute 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 groupe ;

    e) toute fraude, avérée ou suspectée, impliquant la direction du groupe, la direction d'une composante, les employés ayant un rôle important dans les contrôles internes à l'échelle du groupe, ou d'autres personnes dès lors que la fraude a entraîné une anomalie significative dans les états financiers du groupe.

Documentation

50. L'équipe affectée à l'audit du groupe doit inclure les éléments suivants dans la documentation de l'audit[13] :

    a) une analyse des composantes, indiquant celles qui sont importantes et le type de travaux effectués sur les informations financières des composantes ;

    b) la nature, le calendrier et l'étendue de l'intervention de l'équipe affectée à l'audit du groupe dans les travaux effectués par les auditeurs des composantes à l'égard des composantes importantes, y compris, le cas échéant, la revue par l'équipe affectée à l'audit du groupe des éléments pertinents de la documentation constituée par les auditeurs des composantes et les conclusions qu'elle en a tirées ;

    c) les communications écrites au sujet des exigences de l'équipe affectée à l'audit du groupe échangées entre l'équipe et les auditeurs des composantes.

***

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

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

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Composantes à auditer en raison des textes légaux ou réglementaires ou pour une autre raison (Réf. : par. 3)

A1. Voici des facteurs pouvant influer sur la décision de l'équipe affectée à l'audit du groupe d'utiliser ou non un audit exigé en raison des textes légaux ou réglementaires ou pour une autre raison comme source d'éléments probants aux fins de l'audit du groupe :

- des différences entre le référentiel d'information financière utilisé pour la préparation des états financiers de la composante et celui utilisé pour la préparation des états financiers du groupe ;
- des différences entre les normes d'audit et autres normes appliquées par l'auditeur de la composante et celles appliquées pour l'audit des états financiers du groupe ;
- le fait que l'audit des états financiers de la composante sera achevé ou non dans des délais compatibles avec l'échéancier pour le groupe.

Définitions

Composante (Réf. : alinéa 9 a))

A2. La structure d'un groupe influe sur la façon d'en déterminer les composantes. Par exemple, le système d'information financière d'un groupe peut être basé sur une structure organisationnelle dans laquelle les informations financières sont préparées par la mère et par une ou plusieurs filiales, coentreprises, ou entités détenues comptabilisées selon les méthodes de la mise en équivalence ou du coût, sur une structure organisationnelle dans laquelle elles sont préparées par le siège social et par une ou plusieurs divisions ou succursales, ou sur une structure organisationnelle résultant d'une combinaison de ces deux structures. Cependant, certains groupes peuvent structurer leur système d'information financière par fonction, par processus, par produit ou service (ou groupe de produits ou de services) ou par zone géographique. En pareils cas, l'entité ou l'activité pour laquelle la direction du groupe ou de la composante prépare des informations financières qui sont incluses dans les états financiers du groupe peut être une fonction, un processus, un produit ou un service (ou un groupe de produits ou de services) ou une zone géographique.

A3. Le système d'information financière du groupe peut comporter divers niveaux de composantes, auquel cas il peut être préférable de s'en tenir à certains niveaux de regroupement plutôt que d'identifier les composantes en les prenant isolément.

A4. Un regroupement de composantes d'un niveau donné peut constituer une composante aux fins de l'audit du groupe. Par ailleurs, il se peut qu'une telle composante prépare elle aussi des états financiers de groupe qui incluent les informations financières des composantes qu'elle englobe (il s'agit alors d'un sous-groupe). La présente norme ISA peut donc être appliquée par les différents associés responsables de mission et par les équipes affectées aux audits des différents sous-groupes à l'intérieur d'un groupe plus large.

Composante importante (Réf. : alinéa 9 m))

A5. D'ordinaire, plus l'importance financière d'une composante est grande, plus les risques d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe augmentent. Pour déterminer les composantes qui, prises isolément, sont importantes sur le plan financier, l'équipe affectée à l'audit du groupe peut se guider en appliquant un pourcentage à un élément de référence. Le choix de cet élément de référence et la détermination du pourcentage à lui appliquer impliquent

l'exercice du jugement professionnel. Dépendamment de la nature et du contexte du groupe, un élément de référence approprié pourrait être l'actif du groupe, son passif, ses flux de trésorerie, son bénéfice ou son chiffre d'affaires. Par exemple, l'équipe affectée à l'audit du groupe peut considérer que les composantes qui représentent plus de 15 % de l'élément de référence retenu sont des composantes importantes. Un pourcentage plus élevé ou plus bas peut cependant être jugé approprié dans certaines circonstances.

A6. L'équipe affectée à l'audit du groupe peut également déterminer qu'il est probable qu'une composante soit, en raison de sa nature ou des circonstances qui lui sont propres, à l'origine de risques importants d'anomalies significatives dans les états financiers de groupe (c'est-à-dire des risques exigeant une attention particulière dans le cadre de la mission[14]). Par exemple, une composante peut être chargée des opérations de change et ainsi exposer le groupe à un risque important d'anomalies significatives, même si, par ailleurs, elle n'est pas importante sur le plan financier lorsque prise isolément.

Auditeur d'une composante (Réf. : alinéa 9 b))

A7. Il se peut qu'un membre de l'équipe affectée à l'audit du groupe effectue, à la demande de celle-ci, des travaux sur les informations financières d'une composante aux fins de l'audit du groupe. Lorsque c'est le cas, ce membre de l'équipe affectée à l'audit du groupe est aussi auditeur de la composante.

Responsabilité (Réf. : par. 11)

A8. Bien que les auditeurs des composantes puissent effectuer des travaux sur les informations financières des composantes aux fins de l'audit du groupe et qu'ils assument alors la responsabilité de l'ensemble de leurs constatations, conclusions ou opinions, la responsabilité de l'opinion sur les états financiers du groupe incombe à l'associé responsable de l'audit du groupe ou à son cabinet.

A9. Lorsque l'opinion sur les états financiers du groupe est modifiée parce que l'équipe affectée à l'audit du groupe s'est trouvée dans l'impossibilité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur les informations financières d'une ou de plusieurs composantes, le paragraphe exposant le fondement de l'opinion modifiée dans le rapport de l'auditeur sur les états financiers du groupe indique les raisons de cette impossibilité sans faire mention des auditeurs des composantes, à moins que leur mention soit nécessaire pour expliquer adéquatement la situation[15].

[14] Norme ISA 315 (révisée), paragraphes 27 à 29.

[15] Norme ISA 705 (révisée), paragraphe 20.

Acceptation et maintien de la mission

Acquisition d'une compréhension à l'étape de l'acceptation ou du maintien de la mission (Réf. : par. 12)

A10. Dans le cas d'une nouvelle mission, l'équipe affectée à l'audit du groupe peut acquérir une compréhension du groupe, de ses composantes et de leurs environnements grâce à :

- des informations fournies par la direction du groupe ;
- des communications avec la direction du groupe ;
- s'il y a lieu, des communications avec l'équipe précédemment affectée à l'audit du groupe, la direction des composantes ou les auditeurs des composantes.

A11. La compréhension acquise par l'équipe affectée à l'audit du groupe peut notamment porter sur :

- la structure du groupe, tant juridique qu'organisationnelle (c'est-à-dire l'organisation du système d'information financière du groupe) ;
- les activités des composantes qui sont importantes par rapport au groupe, y compris le secteur d'activité et les environnements réglementaires, économiques et politiques dans lesquels ces activités sont menées ;
- le recours à des sociétés de services, y compris les centres de services partagés ;
- la description des contrôles à l'échelle du groupe ;
- la complexité du processus de consolidation ;
- la possibilité que des auditeurs qui ne sont pas du même cabinet ou réseau que l'associé responsable de l'audit du groupe effectuent des travaux sur les informations financières de composantes et les raisons pour lesquelles la direction du groupe a nommé plus d'un auditeur ;
- la possibilité pour l'équipe affectée à l'audit du groupe :
  - d'avoir un accès illimité aux responsables de la gouvernance et à la direction du groupe ainsi qu'aux responsables de la gouvernance, à la direction, aux informations et aux auditeurs des composantes (y compris à la documentation d'audit pertinente qu'elle demande à consulter),
  - d'effectuer les travaux nécessaires sur les informations financières des composantes.

A12. Dans le cas d'un audit récurrent, des changements importants peuvent influer sur la capacité de l'équipe affectée à l'audit du groupe d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés, par exemple :

- des changements dans la structure du groupe (tels que acquisitions, cessions, réorganisations, changements dans l'organisation du système d'information financière du groupe) ;
- des changements dans les activités des composantes qui sont importants par rapport au groupe ;

- des changements parmi les responsables de la gouvernance du groupe, la direction du groupe ou les principaux dirigeants des composantes importantes ;
- des préoccupations de l'équipe affectée à l'audit du groupe quant à l'intégrité et à la compétence de la direction du groupe ou d'une composante ;
- des changements dans les contrôles à l'échelle du groupe ;
- des changements dans le référentiel d'information financière applicable.

Possibilité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés (Réf. : par. 13)

A13. Un groupe peut être constitué uniquement de composantes qui ne sont pas considérées comme des composantes importantes. En pareil cas, l'associé responsable de l'audit du groupe peut raisonnablement s'attendre à obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder l'opinion sur les états financiers du groupe si l'équipe affectée à l'audit du groupe est à même :

a) d'effectuer des travaux sur les informations financières de certaines de ces composantes ; et

b) d'intervenir dans les travaux effectués par les auditeurs de certaines composantes sur les informations financières d'autres composantes dans la mesure nécessaire pour obtenir des éléments probants suffisants et appropriés.

Accès à l'information (Réf. : par. 13)

A14. Il peut arriver que l'équipe affectée à l'audit du groupe voit son accès à l'information faire l'objet d'une limitation en raison de circonstances sur lesquelles la direction du groupe n'a aucune prise, par exemple des lois sur la confidentialité et sur la protection des renseignements personnels ou le refus de l'auditeur d'une composante de donner à l'équipe affectée à l'audit du groupe accès à la documentation d'audit pertinente qu'elle demande à consulter. L'accès à l'information peut aussi être limité par la direction du groupe.

A15. Il se peut que l'équipe affectée à l'audit du groupe parvienne à obtenir des éléments probants suffisants et appropriés malgré une limitation de son accès à l'information. Cependant, cela est d'autant moins probable que l'importance de la composante est grande. Par exemple, il est possible que l'équipe affectée à l'audit du groupe n'ait pas accès aux responsables de la gouvernance, à la direction ou à l'auditeur (y compris à la documentation pertinente qu'elle demande à consulter) d'une composante comptabilisée selon la méthode de la mise en équivalence. S'il ne s'agit pas d'une composante importante et que l'équipe affectée à l'audit du groupe dispose d'un jeu complet d'états financiers de la composante, y compris le rapport de l'auditeur sur ces états, et a accès aux informations sur la composante que possède la direction du groupe, elle peut alors conclure que ces informations constituent des éléments probants suffisants et appropriés concernant la composante. Par contre, s'il s'agit d'une composante importante, l'équipe affectée à l'audit du groupe ne pourra pas satisfaire aux exigences de la présente norme ISA qui s'appliquent dans de telles circonstances. Ainsi, elle ne pourra pas intervenir dans les travaux de l'auditeur de la composante comme l'exigent les paragraphes 30 et 31. Elle ne sera donc pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés concernant la composante. Les conséquences de l'impossibilité pour l'équipe affectée à l'audit du

groupe d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sont examinées à la lumière de la norme ISA 705 (révisée).

A16. Si la direction du groupe limite l'accès de l'équipe affectée à l'audit du groupe ou de l'auditeur d'une composante à l'information d'une composante importante, l'équipe ne pourra pas obtenir des éléments probants suffisants et appropriés.

A17. Bien que l'équipe affectée à l'audit du groupe puisse obtenir des éléments probants suffisants et appropriés si la limitation concerne une composante qui n'est pas considérée comme une composante importante, la raison de cette limitation peut affecter l'opinion sur les états financiers du groupe. Par exemple, la fiabilité des déclarations de la direction du groupe et de ses réponses aux demandes d'informations de l'équipe affectée à l'audit du groupe peut s'en trouver compromise.

A18. Il se peut que les textes légaux ou réglementaires interdisent à l'associé responsable de l'audit du groupe de refuser une mission ou de démissionner. Par exemple, dans certains pays, l'auditeur est nommé pour une durée déterminée et il ne peut démissionner avant la fin de cette durée. De plus, dans le secteur public, il se peut que l'auditeur n'ait pas la possibilité de refuser une mission ou de démissionner, en raison de la nature de son mandat ou de considérations d'ordre public. La présente norme ISA s'applique quand même à l'audit du groupe dans ces circonstances. Les conséquences de l'impossibilité pour l'équipe affectée à l'audit du groupe d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sont examinées à la lumière de la norme ISA 705 (révisée).

A19. L'Annexe 1 comporte un exemple de rapport de l'auditeur contenant une opinion avec réserve en raison de l'impossibilité pour l'équipe affectée à l'audit du groupe d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur une composante importante comptabilisée selon la méthode de la mise en équivalence, dans un cas où l'équipe affectée à l'audit du groupe juge que l'incidence est significative sans toutefois être généralisée.

Termes et conditions de la mission (Réf. : par. 14)

A20. Le référentiel d'information financière applicable est mentionné dans les termes et conditions de la mission[16], lesquels peuvent également préciser d'autres points relatifs à l'audit du groupe, par exemple :

- que, dans la mesure permise par les textes légaux ou réglementaires, la communication entre l'équipe affectée à l'audit du groupe et les auditeurs des composantes ne devrait faire l'objet d'aucune limitation ;
- que les communications importantes entre l'auditeur d'une composante, les responsables de la gouvernance de la composante et sa direction, y compris les communications concernant les déficiences importantes du contrôle interne, devraient être transmises aussi à l'équipe affectée à l'audit du groupe ;
- que les communications importantes entre les autorités de réglementation et les composantes concernant les questions d'information financière devraient être transmises à l'équipe affectée à l'audit du groupeat;

[16] Norme ISA 210, paragraphe 8.

- que l'équipe affectée à l'audit du groupe devrait pouvoir, dans la mesure où elle le juge nécessaire :
  - avoir accès à l'information, aux responsables de la gouvernance, à la direction et aux auditeurs des composantes (y compris à la documentation d'audit pertinente qu'elle demande à consulter),
  - effectuer des travaux sur les informations financières des composantes ou demander à l'auditeur d'une composante de le faire.

A21. Les limitations imposées :

- à l'accès de l'équipe affectée à l'audit du groupe à l'information, aux responsables de la gouvernance, à la direction et aux auditeurs des composantes (y compris à la documentation d'audit pertinente qu'elle demande à consulter), ou
- à l'étendue des travaux à effectuer sur les informations financières des composantes,

après l'acceptation de la mission par l'associé responsable de l'audit du groupe entraînent une impossibilité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés qui peut affecter l'opinion sur les états financiers du groupe. Dans des circonstances exceptionnelles, cela peut même aboutir à une démission, lorsque cela est possible selon les textes légaux ou réglementaires applicables.

Stratégie générale d'audit et plan de mission (Réf. : par. 16)

A22. La revue de la stratégie générale et du plan de mission d'audit du groupe par l'associé responsable de l'audit du groupe est un élément important dans l'exercice de sa responsabilité de direction des travaux de cet audit.

Compréhension du groupe, de ses composantes et de leurs environnements

Éléments dont l'équipe affectée à l'audit du groupe acquiert une compréhension (Réf. : par. 17)

A23. La norme ISA 315 (révisée) contient des indications sur les éléments dont l'auditeur peut tenir compte lorsqu'il acquiert une compréhension : des facteurs sectoriels et réglementaires, ainsi que des autres facteurs externes ayant une incidence sur l'entité, y compris le référentiel d'information financière applicable; de la nature de l'entité; de ses objectifs et stratégies et des risques d'entreprise connexes; de la mesure et de l'analyse de la performance financière de l'entité[17]. L'Annexe 2 de la présente norme ISA contient des indications sur les éléments propres aux groupes, y compris le processus de consolidation.

Instructions transmises aux composantes par la direction du groupe (Réf. : par. 17)

A24. La direction du groupe transmet habituellement des instructions à ses composantes, afin d'assurer l'uniformité et la comparabilité des informations financières. Ces instructions précisent les exigences à respecter pour les informations financières des composantes à inclure dans les états financiers du groupe et comprennent souvent des manuels de procédures comptables et une liasse de consolidation (parfois appelée « liasse d'informations financières ») servant à la

[17] Norme ISA 315 (révisée), paragraphes A25 à A49.

collecte des données, qui consiste habituellement en une série de formats standard pour la communication des informations financières qui seront incorporées dans les états financiers du groupe. Cependant, cette liasse ne se présente généralement pas sous la forme d'états financiers complets préparés et présentés conformément au référentiel d'information financière applicable.

A25. Les instructions portent habituellement :

- sur les méthodes comptables à utiliser ;
- sur les obligations d'information légales et autres qui s'appliquent aux états financiers du groupe, notamment celles qui concernent :
  - les secteurs isolables et l'information sectorielle,
  - les relations et opérations avec des parties liées,
  - les opérations et les profits latents intra-groupe,
  - les soldes intra-groupe ;
- l'échéancier à respecter.

A26. En acquérant une compréhension des instructions, l'équipe affectée à l'audit de groupe peut notamment se demander :

- si les instructions pour la préparation de la liasse d'information financière sont claires et utiles ;
- si les instructions :
  - décrivent adéquatement les caractéristiques du référentiel d'information financière applicable,
  - prévoient la fourniture d'informations suffisantes pour répondre aux exigences du référentiel d'information financière applicable, par exemple les obligations d'information concernant les relations et opérations avec des parties liées et l'information sectorielle,
  - permettent de déterminer les ajustements de consolidation à effectuer, par exemple en ce qui concerne les opérations intra-groupe et les profits latents, ainsi que les soldes intra-groupe,
  - prévoient l'approbation des informations financières par la direction de la composante.

Fraude (Réf. : par. 17)

A27. L'auditeur est tenu d'identifier et d'évaluer les risques d'anomalies significatives résultant de fraudes, ainsi que de concevoir et de mettre en œuvre des réponses adaptées à son évaluation des risques[18]. Voici des exemples d'informations utiles pour l'identification des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes dans les états financiers du groupe :

[18] Norme ISA 240, *Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers*.

- l'évaluation, par la direction du groupe, des risques que les états financiers du groupe comportent des anomalies significatives résultant d'une fraude ;
- les procédures mises en place par la direction du groupe pour identifier les risques de fraude au sein du groupe et pour y répondre, notamment en ce qui concerne les risques de fraude qu'elle a spécifiquement identifiés ou les soldes de comptes, les catégories d'opérations ou les informations à fournir pour lesquels un risque de fraude est probable ;
- la probabilité que certaines composantes soient exposées à un risque de fraude ;
- la manière dont les responsables de la gouvernance du groupe font un suivi des procédures mises en place par la direction du groupe pour identifier les risques de fraude au sein du groupe et pour y répondre, et des contrôles établis par la direction du groupe pour réduire ces risques ;
- les réponses fournies par les responsables de la gouvernance du groupe, la direction du groupe et les personnes appropriées au sein de la fonction d'audit interne (et, si cela est jugé pertinent, la direction des composantes, les auditeurs des composantes et d'autres personnes) lorsque l'équipe affectée à l'audit du groupe leur a demandé s'ils avaient connaissance de fraudes avérées, suspectées ou alléguées concernant une composante ou le groupe.

Entretiens entre les membres de l'équipe affectée à l'audit du groupe et les auditeurs des composantes au sujet des risques d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe, y compris les risques de fraude (Réf : par. 17)

A28. Les membres clés de l'équipe de mission sont tenus de s'entretenir des possibilités que les états financiers de l'entité comportent des anomalies significatives résultant de fraudes ou d'erreurs, en insistant tout particulièrement sur les risques résultant de fraudes. Dans un audit de groupe, les auditeurs des composantes peuvent également participer à ces entretiens[19]. Des facteurs tels que l'expérience antérieure avec le groupe influent sur les décisions de l'associé responsable de l'audit du groupe concernant les personnes qui participeront à ces entretiens, comment et quand ces entretiens auront lieu et quelle en sera l'étendue.

A29. Les entretiens fournissent une occasion :

- de mettre en commun les connaissances acquises sur les composantes et leurs environnements, y compris les contrôles à l'échelle du groupe ;
- d'échanger des informations sur les risques d'entreprise des composantes ou du groupe ;
- d'échanger des idées afin de déterminer où et comment les états financiers de groupe peuvent être susceptibles de comporter des anomalies significatives résultant de fraudes ou d'erreurs, comment la direction du groupe et la direction des composantes pourraient produire et dissimuler des informations financières mensongères, et comment les actifs des composantes pourraient être détournés ;

[19] Norme ISA 240, paragraphe 15, et norme ISA 315 (révisée), paragraphe 10.

- de déterminer, parmi les pratiques suivies par la direction du groupe ou la direction des composantes, celles qui peuvent résulter d'un parti pris ou avoir été conçues dans le but de gérer le résultat et qui sont susceptibles d'aboutir à des informations financières mensongères, par exemple des pratiques en matière de comptabilisation des produits qui ne sont pas conformes au référentiel d'information financière applicable ;

- de prendre en compte les facteurs externes et internes connus affectant le groupe qui peuvent être à l'origine de motifs ou de pressions susceptibles d'inciter la direction du groupe, la direction des composantes ou d'autres personnes à commettre une fraude, qui ouvrent des possibilités de commettre une fraude ou qui sont révélateurs d'une culture ou d'un environnement permettant à la direction du groupe, à la direction d'une composante ou à d'autres personnes de justifier un acte de fraude ;

- de prendre en considération le risque de contournement des contrôles par la direction du groupe ou la direction des composantes ;

- de se demander si les méthodes comptables utilisées pour l'établissement des informations financières des composantes aux fins des états financiers du groupe sont uniformes et comment les différences entre les méthodes comptables sont détectées et rectifiées (lorsque le référentiel d'information financière applicable l'exige) ;

- de discuter de toute fraude détectée dans une composante ou de tout indice de l'existence d'une fraude dans une composante ;

- de se communiquer des informations pouvant indiquer des cas de non-conformité aux textes légaux ou réglementaires nationaux, par exemple le versement de pots-de-vin ou des pratiques inappropriées en matière de prix de cession interne.

Facteurs de risque (Réf. : par. 18)

A30. L'Annexe 3 donne des exemples de circonstances ou d'événements qui, pris isolément ou collectivement, peuvent indiquer l'existence de risques d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe, y compris de risques résultant de fraudes.

Évaluation des risques (Réf. : par. 18)

A31. Pour réaliser, au niveau du groupe, son évaluation des risques d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe, l'équipe affectée à l'audit du groupe se fonde sur des informations telles que les suivantes :

- les informations qu'elle a obtenues lors de l'acquisition d'une compréhension du groupe, de ses composantes et de leurs environnements, ainsi que du processus de consolidation, y compris les éléments probants qu'elle a obtenus en évaluant la conception et la mise en place des contrôles à l'échelle du groupe et des contrôles relatifs à la consolidation ;

- les informations qu'elle a obtenues des auditeurs des composantes.

Connaissance de l'auditeur de la composante (Réf. : par. 19)

A32. L'équipe affectée à l'audit du groupe n'a à acquérir une connaissance de l'auditeur d'une composante que si elle prévoit de lui demander d'effectuer des travaux sur les informations

financières de la composante aux fins de l'audit du groupe. Ainsi, elle n'a pas besoin d'acquérir une connaissance des auditeurs des composantes pour lesquelles elle prévoit simplement de mettre en œuvre des procédures analytiques au niveau du groupe.

Procédures utilisées par l'équipe affectée à l'audit du groupe pour acquérir une connaissance de l'auditeur d'une composante et sources d'éléments probants (Réf. : par. 19)

A33. La nature, le calendrier et l'étendue des procédures que l'équipe affectée à l'audit du groupe met en œuvre pour acquérir une connaissance de l'auditeur d'une composante sont influencés par des facteurs tels que l'expérience acquise par le passé auprès de cet auditeur ou la connaissance préalable de celui-ci, et la mesure dans laquelle il est soumis aux mêmes politiques et procédures que l'équipe affectée à l'audit du groupe, par exemple :

- dans le cas où l'équipe affectée à l'audit du groupe et l'auditeur d'une composante ont en commun :
  - soit les mêmes politiques et procédures pour la réalisation des travaux (par exemple, les méthodes d'audit),
  - soit les mêmes politiques et procédures de contrôle qualité,
  - ou les mêmes politiques et procédures de suivi ;
- en cas de concordance ou de similitude :
  - des textes légaux et réglementaires ou du système de droit,
  - des systèmes de surveillance et de discipline professionnelles et d'assurance qualité externe,
  - des formations professionnelle et continue,
  - des organisations et des normes professionnelles,
  - de langue et de culture.

A34. Les facteurs susmentionnés sont en interaction et ne sont pas mutuellement exclusifs. Par exemple, l'étendue des procédures que l'équipe affectée à l'audit du groupe met en œuvre pour se renseigner sur l'auditeur d'une composante donnée, qui applique systématiquement les mêmes politiques et procédures de contrôle qualité et de suivi et les mêmes méthodes d'audit qu'elle, ou qui exerce dans le même pays que l'associé responsable de l'audit du groupe, peut être moindre que celle des procédures qu'elle met en œuvre pour se renseigner sur l'auditeur d'une autre composante, qui n'applique pas systématiquement les mêmes politiques et procédures de contrôle qualité et de suivi et les mêmes méthodes d'audit qu'elle, ou qui exerce dans un pays étranger. La nature des procédures mises en œuvre pour l'un et l'autre de ces auditeurs peut également différer.

A35. L'équipe affectée à l'audit du groupe dispose de plusieurs moyens pour se renseigner sur l'auditeur d'une composante. Par exemple, la première fois qu'elle fait intervenir l'auditeur d'une composante, l'équipe affectée à l'audit du groupe peut :

- évaluer les résultats du système de suivi du contrôle qualité lorsque l'équipe affectée à l'audit du groupe et l'auditeur de la composante font partie d'un même cabinet ou réseau qui est soumis et se conforme à des politiques et procédures de suivi communes[20] ;
- visiter l'auditeur de la composante pour s'entretenir avec lui des points dont il est question aux alinéas 19 a) à c) ;
- demander à l'auditeur de la composante de confirmer par écrit les points dont il est question aux alinéas 19 a) à c) (l'Annexe 4 donne un exemple de confirmations écrites de l'auditeur d'une composante) ;
- demander à l'auditeur de la composante de remplir des questionnaires sur les points dont il est question aux alinéas 19 a) à c) ;
- s'entretenir au sujet de l'auditeur de la composante avec des collègues membres du cabinet de l'associé responsable de l'audit du groupe ou avec un tiers digne de confiance qui connaît l'auditeur de la composante ;
- obtenir des confirmations du corps ou des corps professionnels dont l'auditeur de la composante est membre, de l'autorité qui lui a conféré le droit d'exercice, ou d'autres tiers.

Lorsqu'elle fait intervenir de nouveau l'auditeur de la composante au cours des exercices ultérieurs, l'équipe affectée à l'audit du groupe peut s'appuyer sur son expérience avec l'auditeur de la composante dans le passé. L'équipe affectée à l'audit du groupe peut demander à l'auditeur de la composante de confirmer si des changements concernant les points dont il est question aux alinéas 19 a) à c) sont survenus depuis l'exercice précédent.

A36. Lorsque des organismes de surveillance indépendants ont été créés pour assurer la surveillance de la profession d'auditeur et le suivi de la qualité des audits, une connaissance du cadre réglementaire peut aider l'équipe affectée à l'audit du groupe à évaluer l'indépendance et la compétence de l'auditeur de la composante. Cette connaissance peut s'acquérir par des informations obtenues de l'auditeur de la composante ou de l'organisme de surveillance indépendant.

Règles de déontologie qui s'appliquent à l'audit de groupe (Réf. : alinéa 19 a))

A37. Lorsque l'auditeur d'une composante effectue des travaux sur les informations financières de la composante aux fins de l'audit du groupe, il est soumis aux règles de déontologie qui s'appliquent à l'audit du groupe. Ces règles peuvent différer ou venir en sus de celles auxquelles l'auditeur de la composante est soumis lorsqu'il réalise un audit légal dans son pays. C'est pourquoi l'équipe affectée à l'audit du groupe détermine si l'auditeur de la composante comprend et respectera les règles de déontologie qui s'appliquent à l'audit du groupe de manière à ce qu'il puisse s'acquitter des responsabilités qui lui incombent dans le cadre de l'audit du groupe.

Compétence professionnelle de l'auditeur de la composante (Réf. : alinéa 19 b))

---

[20] Comme le prescrit la Norme internationale de contrôle qualité (ISQC 1), *Contrôle qualité des cabinets réalisant des missions d'audit ou d'examen limité d'états financiers, ainsi que d'autres missions d'assurance et de services connexes*, paragraphe 54, ou d'autres exigences à tout le moins aussi rigoureuses.

A38. Pour apprécier la compétence professionnelle de l'auditeur de la composante, l'équipe affectée à l'audit du groupe peut notamment déterminer si l'auditeur de la composante :

- connaît suffisamment les normes d'audit et les autres normes qui s'appliquent à l'audit du groupe pour pouvoir s'acquitter des responsabilités qui lui incombent dans le cadre de l'audit du groupe ;
- possède les compétences particulières (par exemple une bonne connaissance du secteur d'activité) nécessaires à la réalisation des travaux portant sur les informations financières de la composante ;
- lorsque cela est pertinent, connaît suffisamment le référentiel d'information financière applicable pour pouvoir s'acquitter des responsabilités qui lui incombent dans le cadre de l'audit du groupe (les instructions diffusées par la direction du groupe à l'intention des composantes décrivent souvent les caractéristiques du référentiel d'information financière applicable).

Incidence des renseignements obtenus sur l'auditeur de la composante par l'équipe affectée à l'audit du groupe (Réf. : par. 20)

A39. L'équipe affectée à l'audit du groupe ne peut pallier le manque d'indépendance de l'auditeur d'une composante en intervenant dans les travaux de ce dernier ou en mettant en œuvre des procédures supplémentaires d'évaluation des risques ou des procédures d'audit complémentaires sur les informations financières de la composante.

A40. Son intervention dans les travaux de l'auditeur de la composante ou la mise en œuvre de procédures supplémentaires d'évaluation des risques ou de procédures d'audit complémentaires sur les informations financières de la composante peuvent toutefois permettre à l'équipe affectée à l'audit du groupe de résoudre des préoccupations d'importance mineure sur la compétence de l'auditeur de la composante (par exemple en ce qui concerne sa connaissance du secteur d'activité) ou de pallier le fait que l'auditeur de la composante n'exerce pas dans un environnement où les auditeurs font l'objet d'une surveillance active.

A41. Lorsque les textes légaux ou réglementaires lui interdisent l'accès à des éléments importants de la documentation de l'auditeur de la composante, l'équipe affectée à l'audit du groupe peut demander à l'auditeur de la composante de pallier cette situation par la préparation d'un mémorandum traitant des informations pertinentes.

Caractère significatif (Réf. : par. 21 à 23)

A42. L'auditeur est tenu[21] :

a) lorsqu'il établit sa stratégie générale d'audit, de déterminer :

i) un seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble,

ii) le ou les seuils de signification à appliquer, le cas échéant, à certaines catégories d'opérations, certains soldes de comptes ou certaines informations à fournir pour lesquels, dans les circonstances propres à l'entité, des anomalies dont les montants sont

[21] Norme ISA 320, *Caractère significatif dans la planification et la réalisation d'un audit*, paragraphes 10 et 11.

inférieurs au seuil de signification déterminé pour les états financiers pris dans leur ensemble seraient raisonnablement susceptibles d'influencer les décisions économiques que les utilisateurs des états financiers prennent en se fondant sur ceux-ci ;

b) de déterminer le seuil de signification pour les travaux.

Dans le contexte d'un audit de groupe, des seuils de signification distincts sont établis pour les états financiers du groupe pris dans leur ensemble et pour les informations financières des composantes. Le seuil de signification fixé pour les états financiers du groupe pris dans leur ensemble est utilisé lors de l'établissement de la stratégie générale d'audit du groupe.

A43. Afin de ramener à un niveau suffisamment faible la probabilité que le cumul des anomalies non corrigées et non détectées dans les états financiers du groupe excède le seuil de signification fixé pour les états financiers du groupe pris dans leur ensemble, le seuil de signification d'une composante est fixé plus bas que ce premier seuil. Des seuils de signification différents peuvent être fixés pour les diverses composantes. Il n'est pas nécessaire que le seuil de signification d'une composante corresponde à une fraction donnée du seuil de signification fixé pour les états financiers du groupe pris dans leur ensemble. Il se peut donc que le cumul des seuils de signification des composantes excède le seuil de signification fixé pour les états financiers du groupe pris dans leur ensemble. Le seuil de signification d'une composante donnée est utilisé lors de l'établissement de la stratégie générale d'audit pour cette composante.

A44. Les composantes pour lesquelles des seuils de signification sont établis sont celles dont les informations financières feront l'objet d'un audit ou d'un examen limité aux fins de l'audit du groupe conformément aux paragraphes 26, 27 a) et 29. Le seuil de signification d'une composante sert à l'auditeur de la composante pour déterminer si les anomalies non corrigées qu'il a détectées sont significatives, prises individuellement ou collectivement.

A45. En plus des seuils de signification des composantes, un seuil est fixé pour la communication des anomalies détectées dans les informations financières des composantes. Les anomalies dont le montant excède ce seuil sont communiquées à l'équipe affectée à l'audit du groupe.

A46. Dans le cas d'un audit des informations financières d'une composante, l'auditeur de la composante (ou l'équipe affectée à l'audit du groupe) détermine le seuil de signification pour les travaux au niveau de la composante. Cela est nécessaire pour ramener à un niveau suffisamment faible la probabilité que le cumul des anomalies non corrigées et non détectées dans les informations financières de la composante excède son seuil de signification. En pratique, l'équipe affectée à l'audit du groupe peut fixer le seuil de signification de la composante à ce montant inférieur. Dans ce cas, l'auditeur de la composante utilise le seuil de signification de la composante pour évaluer les risques d'anomalies significatives dans les informations financières de la composante et concevoir des procédures d'audit complémentaires en fonction de son évaluation des risques, et pour déterminer si les anomalies détectées sont significatives, prises individuellement ou collectivement.

Réponse à l'évaluation des risques

Détermination du type de travaux à effectuer sur les informations financières des composantes (Réf. : par. 26 et 27)

A47. Les facteurs suivants sont pris en compte par l'équipe affectée à l'audit du groupe lorsqu'elle détermine le type de travaux à effectuer sur les informations financières d'une composante et la nature de son intervention dans les travaux de l'auditeur de la composante :

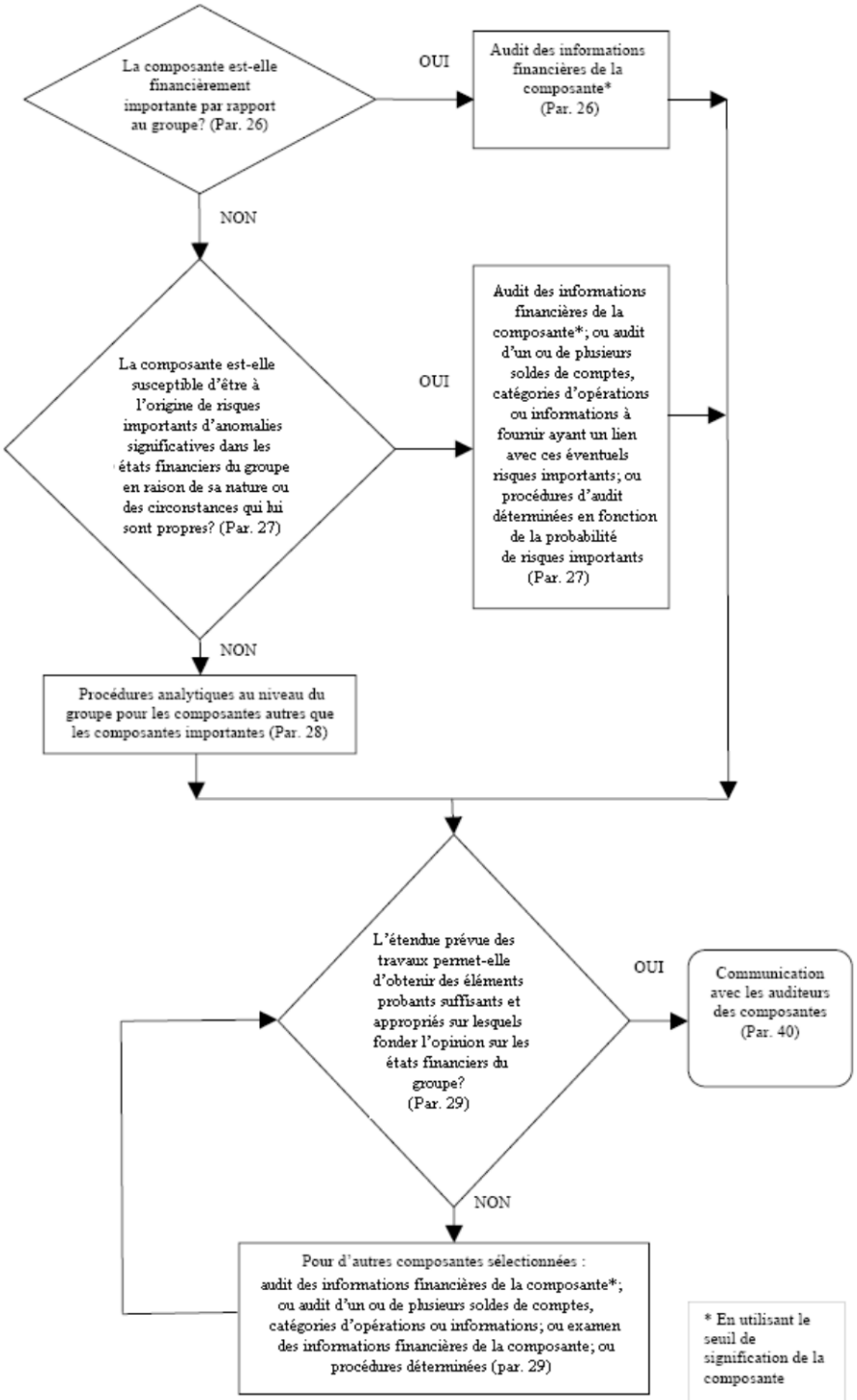
a) l'importance de la composante ;

b) les risques importants, identifiés, d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe ;

c) son évaluation de la conception des contrôles à l'échelle du groupe et de leur mise en place ;

d) les renseignements dont elle dispose sur l'auditeur de la composante.

Le diagramme qui suit montre comment l'importance de la composante influe sur la détermination, par l'équipe affectée à l'audit du groupe, du type de travaux à effectuer sur les informations financières de la composante.


La composante est-elle financièrement importante par rapport au groupe? (Par. 26)
OUI
Audit des informations financières de la composante* (Par. 26)
NON
La composante est-elle susceptible d'être à l'origine de risques importants d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe en raison de sa nature ou des circonstances qui lui sont propres? (Par. 27)
OUI
Audit des informations financières de la composante*; ou audit d'un ou de plusieurs soldes de comptes, catégories d'opérations ou informations à fournir ayant un lien avec ces éventuels risques importants; ou procédures d'audit déterminées en fonction de la probabilité de risques importants (Par. 27)
NON
Procédures analytiques au niveau du groupe pour les composantes autres que les composantes importantes (Par. 28)
L'étendue prévue des travaux permet-elle d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder l'opinion sur les états financiers du groupe? (Par. 29)
OUI
Communication avec les auditeurs des composantes (Par. 40)
NON
Pour d'autres composantes sélectionnées : audit des informations financières de la composante*; ou audit d'un ou de plusieurs soldes de comptes, catégories d'opérations ou informations; ou examen des informations financières de la composante; ou procédures déterminées (par. 29)
* En utilisant le seuil de signification de la composante

Composantes importantes (Réf. : alinéas 27 b) et c))

A48. L'équipe affectée à l'audit du groupe peut déterminer qu'une composante donnée est une composante importante parce qu'il est probable qu'elle soit, en raison de sa nature ou des circonstances qui lui sont propres, à l'origine de risques importants d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe. Il se peut alors que l'équipe affectée à l'audit du groupe soit en mesure d'identifier les soldes de comptes, catégories d'opérations ou informations à fournir affectés par la probabilité de risques importants. Le cas échéant, elle peut décider de procéder, ou de faire procéder par l'auditeur de la composante, à un audit des seuls soldes de comptes, catégories d'opérations ou informations à fournir ainsi identifiés. Par exemple, dans le cas décrit au paragraphe A6, les travaux sur les informations financières de la composante peuvent se limiter à un audit des soldes de comptes, catégories d'opérations ou informations à fournir qui concernent ses opérations de change. Lorsque l'équipe affectée à l'audit du groupe demande à l'auditeur d'une composante de réaliser un audit d'un ou de plusieurs soldes de comptes, catégories d'opérations ou informations à fournir en particulier, elle garde à l'esprit, en communiquant ses exigences (voir le paragraphe 40), que beaucoup de postes des états financiers sont étroitement liés.

A49. L'équipe affectée à l'audit du groupe peut concevoir des procédures d'audit répondant à la probabilité d'un risque important d'anomalies significatives dans les états financiers de groupe. Par exemple, en cas de probabilité d'un risque important d'obsolescence des stocks, l'équipe peut mettre en œuvre, ou demander à l'auditeur de la composante de mettre en œuvre, des procédures d'audit déterminées portant sur l'évaluation des stocks de la composante qui, sans être une composante importante, détient une grande quantité de stocks potentiellement obsolètes.

Composantes qui ne sont pas des composantes importantes (Réf. : par. 28 et 29)

A50. Le regroupement des informations financières des composantes aux fins de l'application des procédures analytiques peut se faire à différents niveaux, selon les circonstances de la mission. Les procédures analytiques ont pour but de corroborer les conclusions de l'équipe affectée à l'audit du groupe selon lesquelles les informations financières regroupées des composantes qui ne sont pas des composantes importantes ne présentent aucun risque important d'anomalies significatives.

A51. Des facteurs tels que les suivants peuvent influer sur les décisions de l'équipe affectée à l'audit du groupe concernant le nombre de composantes à sélectionner en application du paragraphe 29, la sélection même de ces composantes et le type de travaux à effectuer sur les informations financières de chacune des composantes sélectionnées :

- l'étendue des éléments probants que l'équipe s'attend à obtenir relativement aux informations financières des composantes importantes ;
- le fait que la composante ait été créée ou acquise récemment ;
- le fait que la composante ait connu ou non des changements importants ;
- le fait que la fonction d'audit interne ait effectué ou non des travaux concernant la composante et, le cas échéant, l'incidence de ces travaux sur l'audit du groupe ;

- le fait que les composantes utilisent ou non des systèmes et des processus communs ;
- l'efficacité du fonctionnement des contrôles à l'échelle du groupe ;
- les fluctuations anormales détectées par la mise en œuvre de procédures analytiques au niveau du groupe ;
- l'importance financière de la composante ou les risques qu'elle présente, par rapport aux autres composantes de la même catégorie ;
- le fait qu'un audit de la composante soit exigé ou non en raison des textes légaux ou réglementaires ou pour une autre raison.

L'introduction d'un élément d'imprévisibilité dans la sélection des composantes de cette catégorie peut accroître la probabilité d'identification des anomalies significatives dans les informations financières des composantes. Il est fréquent de faire cycliquement varier la sélection des composantes.

A52. Il est possible de réaliser un examen limité des informations financières d'une composante conformément à la Norme internationale de missions d'examen limité (ISRE) 2400 (révisée)[22] ou à l'ISRE 2410[23], en en adaptant les dispositions au contexte, dans la mesure nécessaire. L'équipe affectée à l'audit du groupe peut également définir d'autres procédures à mettre en œuvre en sus des travaux d'examen limité.

A53. Comme l'explique le paragraphe A13, un groupe peut n'avoir aucune composante importante. Dans ce cas, c'est la détermination du type de travaux à effectuer sur les informations financières des composantes conformément au paragraphe 29 qui pourrait permettre à l'équipe affectée à l'audit du groupe d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder l'opinion sur les états financiers du groupe. Il est improbable que l'équipe affectée à l'audit du groupe obtienne de tels éléments probants suffisants et appropriés si elle (ou l'auditeur d'une composante) ne fait que tester les contrôles à l'échelle du groupe et appliquer des procédures analytiques aux informations financières des composantes.

Intervention dans les travaux effectués par les auditeurs des composantes (Réf. : par. 30 et 31)

A54. Les facteurs suivants peuvent influer sur l'intervention de l'équipe affectée à l'audit du groupe dans les travaux de l'auditeur d'une composante :

a) l'importance de la composante ;

b) les risques importants d'anomalies significatives identifiés relativement aux états financiers du groupe ;

c) la mesure dans laquelle l'équipe affectée à l'audit du groupe connaît l'auditeur de la composante.

Dans le cas d'une composante importante ou lorsque des risques importants ont été identifiés, l'équipe affectée à l'audit du groupe met en œuvre les procédures indiquées aux paragraphes 30

[22] ISRE 2400 (révisée), *Engagements to Review Financial Statements*.

[23] ISRE 2410, *Review of Interim Financial Information Performed by the Independant Auditor of the Entity*.

et 31. Dans le cas d'une composante qui n'est pas une composante importante, la nature, le calendrier et l'étendue de l'intervention de l'équipe affectée à l'audit du groupe dans les travaux de l'auditeur de la composante varie selon la mesure dans laquelle ce dernier est connu de l'équipe. Le fait qu'il ne s'agisse pas d'une composante importante devient alors secondaire. Par exemple, même si une composante n'est pas considérée comme une composante importante, l'équipe affectée à l'audit du groupe peut néanmoins décider d'intervenir dans l'évaluation des risques que fait l'auditeur de la composante parce qu'elle a de légers doutes sur la compétence professionnelle de celui-ci (par exemple en ce qui concerne sa connaissance du secteur d'activité) ou parce que l'auditeur de la composante n'exerce pas dans un environnement où les auditeurs font l'objet d'une surveillance active.

A55. En plus de celles décrites aux paragraphes 30, 31 et 42, les interventions dans les travaux de l'auditeur de la composante peuvent notamment prendre l'une ou plusieurs des formes suivantes, selon la mesure dans laquelle l'équipe affectée à l'audit du groupe connaît l'auditeur de la composante :

a) s'entretenir avec la direction ou l'auditeur de la composante pour acquérir une compréhension de la composante et de son environnement ;

b) revoir la stratégie générale d'audit et le plan de mission de l'auditeur de la composante ;

c) mettre en œuvre des procédures pour identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives au niveau de la composante. Ces procédures peuvent être mises en œuvre avec l'auditeur de la composante ou par l'équipe affectée à l'audit du groupe ;

d) concevoir et mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires. Ces procédures peuvent être conçues et mises en œuvre avec l'auditeur de la composante ou par l'équipe affectée à l'audit du groupe ;

e) participer à la rencontre de fin de mission et aux autres rencontres clés entre l'auditeur et la direction de la composante ;

f) revoir d'autres éléments pertinents de la documentation de l'auditeur de la composante.

Processus de consolidation

Ajustements et reclassements de consolidation (Réf. : par. 34)

A56. Le processus de consolidation peut nécessiter que l'on apporte aux montants communiqués dans les états financiers du groupe certains ajustements qui sont opérés hors des systèmes utilisés habituellement pour traiter les opérations et qui ne sont pas toujours soumis aux mêmes contrôles que les autres données financières. Pour évaluer le caractère approprié, l'exhaustivité et l'exactitude des ajustements de consolidation, l'équipe affectée à l'audit du groupe peut :

- déterminer si les ajustements importants reflètent adéquatement les événements et opérations sous-jacents ;
- déterminer si les ajustements importants ont été correctement calculés et traités, et s'ils ont été autorisés par la direction du groupe et, s'il y a lieu, par la direction de la composante ;

- déterminer si les ajustements importants sont étayés par des documents justificatifs suffisants et appropriés ;
- vérifier le rapprochement et l'élimination des opérations et des profits latents intra-groupe ainsi que des soldes intra-groupe.

Communication avec les auditeurs des composantes (Réf. : par. 40 et 41)

A57. En l'absence de communication bilatérale efficace avec les auditeurs des composantes, l'équipe affectée à l'audit du groupe risque de ne pas pouvoir obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder l'opinion sur les états financiers du groupe. Une communication claire et en temps opportun des exigences de l'équipe affectée à l'audit du groupe constitue la base d'une communication bilatérale efficace entre l'équipe affectée à l'audit du groupe et l'auditeur d'une composante.

A58. L'équipe affectée à l'audit du groupe se sert souvent d'une lettre d'instructions pour communiquer ses exigences. L'Annexe 5 fournit des indications sur les éléments obligatoires et facultatifs du contenu d'une telle lettre. Quant à l'auditeur de la composante, sa communication avec l'équipe affectée à l'audit du groupe prend souvent la forme d'un mémorandum ou d'un rapport sur les travaux effectués. Cependant, la communication entre l'équipe affectée à l'audit du groupe et l'auditeur de la composante ne se fait pas nécessairement toujours par écrit. Ainsi, l'équipe affectée à l'audit du groupe peut se rendre auprès de l'auditeur de la composante pour s'entretenir avec lui des risques importants identifiés ou pour revoir les éléments pertinents de sa documentation. Les exigences en matière de documentation contenues dans la présente norme et dans d'autres normes ISA s'appliquent même en l'absence de communication écrite.

A59. La collaboration entre l'auditeur de la composante et l'équipe affectée à l'audit du groupe suppose, par exemple, que l'auditeur de la composante mette à la disposition de l'équipe les éléments pertinents de sa documentation d'audit, dans la mesure où les textes légaux ou réglementaires ne l'interdisent pas.

A60. Lorsque l'auditeur d'une composante est également membre de l'équipe affectée à l'audit du groupe, l'objectif qu'a cette dernière de communiquer clairement avec l'auditeur de la composante peut souvent être atteint par d'autres moyens qu'une communication écrite. Par exemple :

- l'accès de l'auditeur de la composante à la stratégie générale d'audit et au plan de mission peut être suffisant pour qu'il reçoive communication des exigences de l'équipe affectée à l'audit du groupe en ce qui concerne les points mentionnés au paragraphe 40 ;
- une revue de la documentation de l'auditeur de la composante par l'équipe affectée à l'audit du groupe peut être suffisante pour que celle-ci reçoive communication des questions mentionnées au paragraphe 41, qui sont à prendre en considération pour tirer une conclusion sur l'audit du groupe.

Évaluation du caractère suffisant et approprié des éléments probants obtenus

Revue de la documentation de l'auditeur de la composante (Réf. : alinéa 42 b))

A61. Les éléments de la documentation de l'auditeur de la composante qui présentent un intérêt pour l'audit du groupe peuvent varier selon les circonstances. Souvent, l'accent est mis sur la documentation d'audit qui est pertinente par rapport aux risques importants d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe. Le fait que la documentation de l'auditeur de la composante ait été soumise aux procédures de revue de son cabinet peut influer sur l'étendue de la revue par l'équipe affectée à l'audit du groupe.

Caractère suffisant et approprié des éléments probants (Réf. : par. 44 et 45)

A62. Si l'équipe affectée à l'audit du groupe conclut qu'elle n'a pas obtenu des éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder l'opinion sur les états financiers du groupe, elle peut demander à l'auditeur de la composante de mettre en œuvre des procédures supplémentaires. Si cela présente trop de difficultés, l'équipe affectée à l'audit du groupe peut appliquer ses propres procédures aux informations financières de la composante.

A63. L'évaluation par l'associé responsable de l'audit du groupe de l'effet cumulé des anomalies (tant celles relevées par l'équipe affectée à l'audit du groupe que celles signalées par les auditeurs des composantes) lui permet de déterminer si les états financiers de groupe, pris dans leur ensemble, comportent des anomalies significatives.

Communication avec la direction et les responsables de la gouvernance du groupe

Communication avec la direction du groupe (Réf. : par. 46 à 48)

A64. La norme ISA 240 contient des exigences et des indications sur la communication des fraudes à la direction et, dans le cas où la direction peut être impliquée dans la fraude, aux responsables de la gouvernance[24].

A65. Il se peut que la direction du groupe doive tenir confidentielles certaines informations significatives de nature sensible. Voici des exemples d'éléments qui peuvent être importants par rapport aux états financiers d'une composante mais dont la direction de la composante peut ne pas avoir conscience :

- poursuites potentielles ;
- intention de se départir d'actifs opérationnels importants ;
- événements postérieurs à la date de clôture ;
- accords juridiques importants.

Communication avec les responsables de la gouvernance du groupe (Réf. : par. 49)

A66. Les points que l'équipe affectée à l'audit du groupe communique aux responsables de la gouvernance du groupe peuvent comprendre ceux que les auditeurs des composantes ont portés à son attention et qu'elle juge importants par rapport aux responsabilités qui incombent aux responsables de la gouvernance du groupe. La communication avec ces derniers a lieu à différents moments au cours de l'audit du groupe. Par exemple, les points indiqués aux alinéas 49 a) et b) peuvent être communiqués après que l'équipe affectée à l'audit du groupe a

[24] Norme ISA 240, paragraphes 40 à 42.

déterminé les travaux à effectuer sur les informations financières des composantes. Par contre, le point indiqué à l'alinéa 49 c) peut être communiqué à la fin de l'audit et ceux indiqués aux alinéas 49 d) et e) peuvent être communiqués lorsqu'ils se présentent.

Annexe 1

(Réf. : par. A19)

Exemple de rapport de l'auditeur indépendant dans le cas où l'équipe affectée à l'audit du groupe n'est pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder l'opinion sur les états financiers du groupe

Note : Dans le présent exemple de rapport de l'auditeur, la section relative à l'opinion précède immédiatement la section relative au fondement de l'opinion, conformément à la norme ISA 700 (révisée). De plus, les première et dernière phrases qui figuraient dans la section sur les responsabilités de l'auditeur se trouvent désormais dans la section relative au fondement de l'opinion.

Aux fins du présent exemple, on suppose les circonstances suivantes :

- L'audit porte sur un jeu complet d'états financiers consolidés d'une entité autre qu'une entité cotée préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle. Il s'agit d'un audit de groupe (la norme ISA 600 s'applique).
- Les états financiers consolidés sont préparés par la direction de l'entité conformément aux Normes internationales d'information financière (IFRS) (il s'agit d'un référentiel à usage général).
- Les termes et conditions de la mission d'audit de groupe reflètent la description de la responsabilité de la direction à l'égard des états financiers consolidés donnée dans la norme ISA 210.
- L'équipe affectée à l'audit du groupe n'est pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés concernant une composante importante comptabilisée selon la méthode de la mise en équivalence (figurant pour 15 millions de dollars dans l'état de la situation financière, qui présente un actif total de 60 millions de dollars), du fait qu'elle n'a eu accès ni aux documents comptables, ni à la direction, ni à l'auditeur de la composante.
- L'équipe affectée à l'audit du groupe a lu les états financiers audités de la composante pour l'exercice clos le 31 décembre 20X1, ainsi que le rapport de l'auditeur sur ces états, et a étudié les informations financières que possède la direction du groupe en ce qui concerne la composante.
- Selon le jugement de l'associé responsable de l'audit du groupe, l'incidence sur les états financiers du groupe de l'impossibilité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés est significative sans toutefois être généralisée[1].
- Les règles de déontologie qui s'appliquent à l'audit sont celles de l'*International Code of Ethics for Professional Accountants (including International Independence Standards)* du Conseil des normes internationales de déontologie comptable (le Code de l'IESBA).
- En se fondant sur les éléments probants obtenus, l'auditeur a conclu, conformément à la

[1] Si l'associé responsable de l'audit du groupe juge significative et généralisée l'incidence, sur les états financiers du groupe, de l'impossibilité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés, il formulera, conformément à la norme ISA 705 (révisée), une impossibilité d'exprimer une opinion.

norme ISA 570 (révisée)[2], qu'il n'existait aucune incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.

- L'auditeur n'est pas tenu de communiquer les questions clés de l'audit conformément à la norme ISA 701[3] et n'a pas décidé de le faire pour une autre raison.
- L'auditeur a obtenu la totalité des autres informations avant la date de son rapport et l'opinion avec réserve sur les états financiers consolidés vise également les autres informations.
- Les personnes responsables de la supervision des états financiers consolidés ne sont pas les mêmes que celles qui sont responsables de la préparation des états financiers consolidés.
- Outre celles qui se rattachent à l'audit des états financiers consolidés, l'auditeur a d'autres obligations en matière de rapport en vertu de la législation locale.

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

Aux actionnaires de la société ABC [ou autre destinataire approprié]

Rapport sur l'audit des états financiers consolidés[4]

Opinion avec réserve

Nous avons effectué l'audit des états financiers consolidés de la société ABC et de ses filiales (le « groupe »), qui comprennent l'état consolidé de la situation financière au 31 décembre 20X1, et l'état consolidé du résultat global, l'état consolidé des variations des capitaux propres et le tableau consolidé des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, ainsi que les notes annexes, y compris le résumé des principales méthodes comptables.

À notre avis, à l'exception des incidences éventuelles du problème décrit dans la section « Fondement de l'opinion avec réserve » de notre rapport, les états financiers consolidés ci-joints donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle de la situation financière consolidée du groupe au 31 décembre 20X1, ainsi que de sa performance financière consolidée et de ses flux de trésorerie consolidés pour l'exercice clos à cette date, conformément aux Normes internationales d'information financière (IFRS).

Fondement de l'opinion avec réserve

La participation de la société ABC dans la société XYZ, une entreprise associée étrangère acquise au cours de l'exercice et comptabilisée selon la méthode de la mise en équivalence, est inscrite pour 15 millions de dollars dans l'état consolidé de la situation financière au 31 décembre 20X1, et la quote-part de 1 million de dollars d'ABC dans le résultat net d'XYZ est comptabilisée dans l'état consolidé du résultat global pour l'exercice clos à cette date. Nous n'avons pas été en

---

[2] Norme ISA 570 (révisée), *Continuité de l'exploitation*.

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

[4] Le sous-titre « Rapport sur l'audit des états financiers consolidés » n'est pas nécessaire lorsque la section portant le sous-titre « Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires » ne trouve pas application.

mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés concernant la valeur comptable de la participation d'ABC dans XYZ au 31 décembre 20X1 et de la quote-part d'ABC dans le résultat net d'XYZ pour l'exercice, l'accès aux informations financières, à la direction et aux auditeurs d'XYZ nous ayant été refusé. Par conséquent, nous n'avons pu déterminer si les montants en cause auraient dû faire l'objet d'ajustements.

Nous avons effectué notre audit selon les Normes internationales d'audit (ISA). Les responsabilités qui nous incombent en vertu de ces normes sont plus amplement décrites dans la section « Responsabilités de l'auditeur à l'égard de l'audit des états financiers consolidés » du présent rapport. Nous sommes indépendants du groupe conformément à l'*International Code of Ethics for Professional Accountants (including International Independence Standards)* du Conseil des normes internationales de déontologie comptable (le Code de l'IESBA) et nous nous sommes acquittés des autres responsabilités déontologiques qui nous incombent selon le Code de l'IESBA. Nous estimons que les éléments probants que nous avons obtenus sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion d'audit avec réserve.

Autres informations [ou autre titre approprié, comme « Informations autres que les états financiers et le rapport de l'auditeur sur ces états »]

[*Faire rapport conformément aux obligations en matière de rapport de la norme ISA 720 (révisée)*[5] *– voir l'exemple 6 de l'Annexe 2 de la norme ISA 720 (révisée). Le dernier paragraphe de la section « Autres informations » de l'exemple 6 sera adapté afin de décrire le problème particulier à l'origine de l'expression d'une opinion avec réserve qui a également une incidence sur les autres informations*.]

Responsabilités de la direction et des responsables de la gouvernance à l'égard des états financiers consolidés[6]

[*Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée)*[7] *– voir l'exemple 2 de la norme ISA 700 (révisée)*.]

Responsabilités de l'auditeur à l'égard de l'audit des états financiers consolidés

[*Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) – voir l'exemple 2 de la norme ISA 700 (révisée). Les deux derniers paragraphes, qui s'appliquent uniquement aux audits des entités cotées, ne seraient pas inclus*.]

Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires

[*Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) – voir l'exemple 2 de la norme ISA 700 (révisée)*.]

[*Signature au nom du cabinet d'audit, signature de l'auditeur, ou les deux, selon ce qui est requis dans le pays concerné*]

[*Adresse de l'auditeur*]

---

5 Norme ISA 720 (révisée), *Responsabilités de l'auditeur concernant les autres informations*.

6 Dans le présent exemple de rapport de l'auditeur, les termes « direction » et « responsables de la gouvernance » pourraient devoir être remplacés par d'autres termes appropriés dans le contexte juridique du pays.

7 Norme ISA 700 (révisée), *Opinion et rapport sur des états financiers*.

[*Date*]

Si l'associé responsable de l'audit du groupe juge significative et généralisée l'incidence, sur les états financiers du groupe, de l'impossibilité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés, il formulera, conformément à la norme ISA 705 (révisée), une impossibilité d'exprimer une opinion.

Annexe 2

(Réf. : par. A23)

Exemples d'éléments dont l'équipe affectée à l'audit du groupe acquiert une compréhension

Les exemples fournis couvrent un large éventail d'éléments, mais ne sont pas tous pertinents pour toutes les missions d'audit de groupe, et la liste des exemples n'est pas nécessairement exhaustive.

Contrôles à l'échelle du groupe

1. Les contrôles à l'échelle du groupe peuvent être constitués d'une combinaison des éléments suivants :

   - réunions courantes entre la direction du groupe et la direction des composantes pour traiter de l'évolution des affaires et pour passer en revue les performances ;
   - suivi des activités et des résultats financiers des composantes, ce qui comprend des procédures pour la production périodique de rapports permettant à la direction du groupe de comparer les résultats des composantes aux budgets et de prendre des mesures appropriées ;
   - processus d'évaluation des risques par la direction du groupe, c'est-à-dire le processus pour l'identification, l'analyse et la gestion des risques d'entreprise, y compris le risque de fraude, pouvant aboutir à des anomalies significatives dans les états financiers du groupe ;
   - suivi, contrôle, rapprochement et élimination des opérations et des profits latents intra-groupe, ainsi que des soldes intra-groupe au niveau du groupe ;
   - processus pour s'assurer que les informations financières des composantes sont transmises dans un délai approprié et qu'elles sont exactes et exhaustives ;
   - système informatique central soumis aux mêmes contrôles généraux informatiques pour tout ou partie du groupe ;
   - activités de contrôle intégrées à un système informatique commun à toutes les composantes ou à certaines d'entre elles ;
   - suivi des contrôles, ce qui comprend les activités de la fonction d'audit interne et les programmes d'autoévaluation ;
   - ensemble cohérent de politiques et procédures, y compris un manuel portant sur les procédures d'information financière du groupe ;
   - programmes à l'échelle du groupe, par exemple des codes de bonne conduite et des programmes de prévention de la fraude ;
   - mécanismes de délégation de pouvoirs et de responsabilités à la direction des composantes.

2. La fonction d'audit interne peut être considérée comme faisant partie des contrôles à l'échelle du groupe, notamment lorsqu'elle est centralisée. La norme ISA 610 (révisée en 2013)[1] traite de l'évaluation par l'équipe affectée à l'audit du groupe, lorsqu'elle prévoit d'utiliser les travaux de la fonction d'audit interne, de la mesure dans laquelle le statut de la fonction d'audit interne dans l'organisation ainsi que les politiques et procédures pertinentes favorisent l'objectivité des auditeurs internes, du niveau de compétence de la fonction d'audit interne, et de l'adoption ou non par celle-ci d'une approche systématique et rigoureuse.

Processus de consolidation

3. La compréhension du processus de consolidation acquise par l'équipe affectée à l'audit du groupe peut porter sur des éléments tels que les suivants :

   Questions liées au référentiel d'information financière applicable :

   - la mesure dans laquelle la direction des composantes comprend le référentiel d'information financière applicable ;
   - le processus d'identification et de comptabilisation des composantes conformément au référentiel d'information financière applicable ;
   - le processus d'identification des secteurs à présenter aux fins de l'information sectorielle conformément au référentiel d'information financière applicable ;
   - le processus d'identification des relations et opérations avec des parties liées aux fins de l'information à communiquer conformément au référentiel d'information financière applicable ;
   - les méthodes comptables utilisées pour l'établissement des états financiers du groupe, les changements de méthode par rapport à l'exercice précédent et les changements résultant de l'introduction de normes nouvelles ou révisées dans le référentiel d'information financière applicable ;
   - les procédures adoptées pour les composantes ayant une date de clôture différente de celle du groupe.

   Questions liées au processus de consolidation :

   - le processus utilisé par la direction du groupe pour acquérir une compréhension des méthodes comptables suivies par les composantes et, s'il y a lieu, veiller à ce que des méthodes comptables uniformes soient appliquées pour la préparation des informations financières des composantes aux fins de l'établissement des états financiers du groupe et à ce que les différences dans les méthodes comptables soient identifiées et fassent l'objet d'ajustements lorsque le référentiel d'information financière applicable l'exige. On entend par « méthodes comptables uniformes » les principes, postulats, conventions, règles et pratiques spécifiques adoptés par le groupe, sur la base du référentiel d'information financière applicable, et appliqués par les composantes pour rendre compte d'opérations semblables de manière systématique. Normalement, ces méthodes sont

[1] Norme ISA 610 (révisée en 2013), *Utilisation des travaux des auditeurs internes*, paragraphe 15.

décrites dans le manuel de procédures d'information financière et la liasse de consolidation distribués par la direction du groupe ;

- le processus utilisé par la direction du groupe pour s'assurer que les composantes produisent, aux fins de la consolidation, des informations financières exhaustives et exactes dans un délai approprié ;
- le processus de conversion des informations financières des composantes étrangères dans la monnaie de présentation des états financiers du groupe ;
- l'organisation de l'informatique aux fins du processus de consolidation, y compris les étapes manuelles et automatisées du processus et les contrôles manuels et programmés en place à différentes étapes du processus ;
- le processus utilisé par la direction du groupe pour obtenir des informations sur les événements postérieurs à la date de clôture.

Questions liées aux ajustements de consolidation :

- le processus d'enregistrement des ajustements de consolidation, y compris la préparation, l'autorisation et le traitement des écritures de journal correspondantes, ainsi que l'expérience du personnel chargé de la consolidation ;
- les ajustements de consolidation exigés par le référentiel d'information financière applicable ;
- la justification économique des événements et des opérations à l'origine des ajustements de consolidation ;
- la fréquence, la nature et la taille des opérations conclues entre les composantes ;
- les procédures de suivi, de contrôle, de rapprochement et d'élimination des opérations et des profits latents intra-groupe, ainsi que des soldes intra-groupe ;
- les étapes suivies pour déterminer la juste valeur des actifs acquis et des passifs pris en charge, les procédures relatives à l'amortissement des goodwills, le cas échéant, et aux tests de dépréciation des goodwills, conformément au référentiel d'information financière applicable ;
- les arrangements conclus avec un majoritaire ou avec des minoritaires au sujet des pertes subies par une composante (par exemple, l'obligation pour les minoritaires d'absorber de telles pertes).

Annexe 3

(Réf. : par. A30)

Exemples de circonstances ou d'événements pouvant indiquer l'existence de risques d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe

Les exemples fournis couvrent un large éventail d'éléments, mais ne sont pas tous pertinents pour toutes les missions d'audit de groupe, et la liste des exemples n'est pas nécessairement exhaustive.

- Structure de groupe complexe, particulièrement lorsque les acquisitions, les cessions ou les restructurations sont fréquentes.
- Structures de gouvernance, y compris les processus décisionnels, déficientes et non transparentes.
- Contrôles à l'échelle du groupe inexistants ou inefficaces, y compris une information inadéquate au niveau de la direction du groupe sur le suivi des activités et des résultats des composantes.
- Composantes à l'étranger pouvant être exposées à des facteurs comme les suivants : interventions gouvernementales inhabituelles dans des domaines tels que le commerce et la politique budgétaire ; contrôle des mouvements de devises et de dividendes ; fluctuation des taux de change.
- Composantes ayant des activités à haut risque, par exemple dans le cas de contrats à long terme ou d'opérations portant sur des instruments financiers innovants ou complexes.
- Incertitudes au sujet des composantes dont les informations financières doivent être incluses dans les états financiers du groupe, selon le référentiel d'information financière applicable, par exemple l'existence ou non d'entités ad hoc ou d'entités sans caractère commercial et la nécessité de les inclure ou non dans le périmètre comptable.
- Relations et opérations inhabituelles avec des parties liées.
- Cas, relevés par le passé, de soldes intra-groupe non équilibrés ou n'ayant pas fait l'objet d'un rapprochement à l'étape de la consolidation.
- Existence d'opérations complexes qui sont comptabilisées par plus d'une composante.
- Composantes appliquant des méthodes comptables qui diffèrent de celles utilisées pour les états financiers du groupe.
- Composantes ayant des dates de clôture différentes, ce qui peut permettre de comptabiliser des opérations au mauvais moment à des fins de manipulation.
- Cas, relevés par le passé, d'ajustements de consolidation non autorisés ou incomplets.
- Planification fiscale audacieuse au sein du groupe ou importantes opérations au comptant avec des entités situées dans des paradis fiscaux.

- Changement fréquent des auditeurs chargés d'effectuer l'audit des états financiers des composantes.

Annexe 4

(Réf. : par. A35)

Exemple de confirmations de la part de l'auditeur d'une composante

L'exemple suivant ne se veut pas une lettre type. Les confirmations peuvent varier de l'auditeur d'une composante à l'autre et d'une période à l'autre.

Ces confirmations sont souvent obtenues avant d'entreprendre les travaux portant sur les informations financières de la composante.

[*En-tête de lettre de l'auditeur de la composante*]

[Date]

[À l'associé responsable de l'audit du groupe]

La présente lettre vous est adressée relativement à votre audit des états financiers du groupe de [nom de l'entité mère] pour l'exercice clos le [date], aux fins de l'expression d'une opinion indiquant si les états financiers du groupe donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle de la situation financière du groupe au [date], ainsi que de sa performance financière et de ses flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément à [indiquer le référentiel d'information financière applicable].

Nous accusons réception de vos instructions datées du [date] concernant les travaux que vous nous demandez d'effectuer sur les informations financières de [nom de la composante] pour l'exercice clos le [date].

Nous vous confirmons ce qui suit :

1. Nous serons en mesure de nous conformer à vos instructions. / Nous vous informons que nous ne pourrons pas nous conformer aux instructions suivantes [préciser] pour les raisons suivantes [préciser].

2. Les instructions sont claires et nous les comprenons. / Nous vous saurions gré de clarifier les instructions suivantes [préciser].

3. Nous collaborerons avec vous et vous donnerons accès aux éléments pertinents de notre documentation d'audit.

Nous prenons acte de ce qui suit :

1. Les informations financières de [nom de la composante] seront incluses dans les états financiers du groupe de [nom de l'entité mère].

2. Il se peut que vous jugiez nécessaire d'intervenir dans les travaux que vous nous avez demandé d'effectuer sur les informations financières de [nom de la composante] pour l'exercice clos le [date].

3. Vous avez l'intention d'évaluer nos travaux et, si vous les jugez appropriés, de les utiliser aux fins de l'audit des états financiers du groupe de [nom de l'entité mère].

En ce qui concerne les travaux que nous effectuerons sur les informations financières de [nom de la composante], [préciser la nature de la composante, par exemple filiale entièrement détenue, filiale, coentreprise, entreprise détenue comptabilisée selon la méthode de la mise en équivalence ou la méthode du coût] de [nom de l'entité mère], nous confirmons ce qui suit :

1. Nous avons une compréhension suffisante de [indiquer les règles de déontologie applicables] pour pouvoir nous acquitter des responsabilités qui nous incombent dans le cadre de l'audit des états financiers du groupe, et nous nous y conformerons. En particulier, et en ce qui concerne [nom de l'entité mère] et les autres composantes du groupe, nous sommes indépendants au sens de [indiquer les règles de déontologie applicables] et nous sommes en conformité avec les dispositions applicables de [indiquer les règles] adoptées par [nom de l'autorité de réglementation].

2. Nous avons une compréhension des Normes internationales d'audit et de [indiquer les autres normes nationales qui s'appliquent à l'audit des états financiers du groupe] qui est suffisante pour que nous puissions nous acquitter des responsabilités qui nous incombent dans le cadre de l'audit des états financiers du groupe et nous effectuerons nos travaux sur les informations financières de [nom de la composante] pour l'exercice clos le [date] conformément à ces normes.

3. Nous possédons les compétences particulières (par exemple, la connaissance du secteur d'activité) nécessaires à l'exécution des travaux portant sur les informations financières de la composante en cause.

4. Nous avons une compréhension de [indiquer le référentiel d'information financière applicable ou le manuel de procédures d'information financière du groupe] qui est suffisante pour que nous puissions nous acquitter des responsabilités qui nous incombent dans le cadre de l'audit des états financiers du groupe.

Nous vous informerons de tout changement concernant les déclarations faites ci-dessus qui pourrait survenir au cours de nos travaux sur les informations financières de [nom de la composante].

[Signature de l'auditeur]

[Date]

[Adresse de l'auditeur]

Annexe 5

(Réf. : par. A58)

Éléments obligatoires et complémentaires du contenu de la lettre d'instructions de l'équipe affectée à l'audit du groupe

Les éléments qu'il est obligatoire de communiquer à l'auditeur de la composante en application de la présente norme ISA figurent en italique.

Questions liées à la planification des travaux de l'auditeur de la composante :

- *une demande à l'auditeur de la composante de confirmer qu'il collaborera avec l'équipe affectée à l'audit du groupe, sachant dans quel contexte elle utilisera les travaux qu'il effectuera ;*
- l'échéancier pour l'achèvement de l'audit ;
- les dates prévues des visites de la part de la direction du groupe et de l'équipe affectée à l'audit du groupe, et des réunions avec la direction de la composante et l'auditeur de la composante ;
- une liste des personnes clés à contacter ;
- *les travaux à effectuer par l'auditeur de la composante, l'utilisation prévue de ces travaux*, et la coordination prévue des travaux au début et au cours de l'audit, y compris l'intervention prévue de l'équipe affectée à l'audit du groupe dans les travaux de l'auditeur de la composante ;
- *les règles de déontologie qui s'appliquent à l'audit du groupe, notamment en matière d'indépendance ; par exemple lorsque des textes légaux ou réglementaires interdisent à l'auditeur du groupe de demander aux auditeurs internes de lui fournir une assistance directe, il convient que l'auditeur du groupe se demande si l'interdiction s'étend également aux auditeurs des composantes et, le cas échéant, qu'il traite de cette question lorsqu'il communique avec les auditeurs des composantes*[33] *;*
- *dans le cas d'un audit ou d'un examen limité des informations financières de la composante, le seuil de signification de la composante (et, le cas échéant, le ou les seuils de signification pour certaines catégories d'opérations, certains soldes de comptes ou certaines informations à fournir) et le seuil au-delà duquel les anomalies ne peuvent pas être considérées comme manifestement négligeables par rapport aux états financiers du groupe ;*
- *une liste des parties liées dressée par la direction du groupe, l'identité de toute autre partie liée connue de l'équipe affectée à l'audit du groupe, et une demande à l'auditeur de la composante d'informer l'équipe affectée à l'audit du groupe en temps opportun de l'existence de parties liées que la direction du groupe ou l'équipe elle-même n'a pas déjà identifiées ;*
- les travaux à effectuer sur les opérations et les profits latents intra-groupe, ainsi que sur les soldes intra-groupe ;

[33] Norme ISA 610 (révisée en 2013), *Utilisation des travaux des auditeurs internes*, paragraphe A31.

- des indications sur d'autres obligations en matière de rapport prévues par la loi, par exemple l'obligation de produire un rapport sur l'assertion de la direction du groupe concernant l'efficacité du contrôle interne ;
- des instructions particulières relatives à l'examen des événements postérieurs à la date de clôture dans le cas où il peut y avoir un décalage entre l'achèvement des travaux sur les informations financières des composantes et la conclusion tirée par l'équipe affectée à l'audit du groupe sur les états financiers du groupe.

Questions liées à la réalisation des travaux de l'auditeur de la composante :

- les constatations de l'équipe affectée à l'audit du groupe à la suite des tests des contrôles qu'elle a effectués sur un système de traitement commun à tout ou partie des composantes, et les tests des contrôles à effectuer par l'auditeur de la composante ;
- *les risques importants d'anomalies significatives identifiés pour ce qui regarde les états financiers du groupe, que ce soit en raison d'une fraude ou d'une erreur, qui sont à prendre en compte par l'auditeur de la composante dans la réalisation de ses travaux, et une demande à l'auditeur de la composante de communiquer en temps opportun tout autre risque important d'anomalies significatives identifié pour ce qui regarde les états financiers de groupe et résultant d'une fraude ou d'une erreur concernant la composante, ainsi que ses réponses à ces risques ;*
- les constatations de la fonction d'audit interne par suite des travaux effectués sur les contrôles mis en place dans les composantes ou sur les contrôles relatifs aux composantes ;
- une demande à l'auditeur de la composante de communiquer en temps opportun les éléments probants obtenus à la suite des travaux effectués sur les informations financières de la composante, qui contredisent les éléments probants sur lesquels l'équipe affectée à l'audit du groupe a initialement fondé son évaluation des risques au niveau du groupe ;
- une demande de déclaration écrite quant au fait que la direction de la composante se soit conformée au référentiel d'information financière applicable ou que les différences entre les méthodes comptables appliquées aux informations financières de la composante et celles appliquées aux états financiers du groupe ont été communiquées ;
- les éléments que l'auditeur de la composante doit consigner dans son dossier.

Autres informations :

- une demande à l'auditeur de la composante de communiquer les éléments suivants à l'équipe affectée à l'audit du groupe en temps opportun :
    - o les questions importantes concernant la comptabilité, l'information financière et l'audit, y compris les estimations comptables et les jugements qui s'y rapportent,
    - o les questions relatives à la capacité de la composante de poursuivre son exploitation,
    - o les questions relatives aux procès et aux litiges,

  - les déficiences importantes du contrôle interne que l'auditeur de la composante a relevées au cours de la réalisation de ses travaux sur les informations financières de la composante, ainsi que les informations qui indiquent l'existence d'une fraude ;

- une demande d'aviser le plus tôt possible l'équipe affectée à l'audit du groupe de tout événement important ou inhabituel ;

- *une demande de communiquer les éléments énumérés au paragraphe 41 à l'équipe affectée à l'audit du groupe une fois achevés les travaux portant sur les informations financières de la composante.*

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT 610 (RÉVISÉE EN 2013)

UTILISATION DES TRAVAUX DES AUDITEURS INTERNES

(En vigueur pour les audits d'états financiers des périodes closes à compter du 15 décembre 2014.)

SOMMAIRE

Paragraphe

Introduction

Champ d'application 1-5

Relation entre la norme ISA 315 (révisée) et la norme ISA 610 (révisée en 2013) 6-10

Responsabilité de l'auditeur externe concernant l'audit 11

Date d'entrée en vigueur 12

Objectifs 13

Définitions 14

Exigences

Détermination de la pertinence de l'utilisation des travaux de la fonction d'audit interne, des secteurs de l'audit concernés et de l'étendue de l'utilisation 15-20

Utilisation des travaux de la fonction d'audit interne 21-25

Détermination de la pertinence du recours à l'assistance directe des auditeurs internes, des secteurs de l'audit concernés et de l'étendue du recours 26-32

Recours à l'assistance directe des auditeurs internes 33-35

Documentation 36-37

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Définition de « fonction d'audit interne » A1-A4

Détermination de la pertinence de l'utilisation des travaux de la fonction d'audit interne, des secteurs de l'audit concernés et de l'étendue de l'utilisation A5-A23

Utilisation des travaux de la fonction d'audit interne A24-A30

Détermination de la pertinence du recours à l'assistance directe des auditeurs internes, des secteurs de l'audit concernés et de l'étendue du recours A31-A39

Recours à l'assistance directe des auditeurs internes A40-A41

La Norme internationale d'audit (ISA) 610 (révisée en 2013), *Utilisation des travaux des auditeurs internes*, 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 des responsabilités de l'auditeur externe qui utilise les travaux des auditeurs internes, notamment dans les cas suivants :

   a) lorsqu'il utilise les travaux de la fonction d'audit interne en vue d'obtenir des éléments probants ;

   b) lorsqu'il demande aux auditeurs internes de lui fournir une assistance directe, sous sa direction, sa supervision et sa revue.

2. La présente norme ISA ne s'applique pas en l'absence de fonction d'audit interne. (Réf. : par. A2)

3. Lorsque l'entité a une fonction d'audit interne, les exigences de la présente norme ISA concernant l'utilisation des travaux de cette fonction ne s'appliquent pas dans l'un ou l'autre des cas suivants :

   a) les responsabilités et les activités de la fonction ne sont pas pertinentes pour l'audit ;

   b) l'auditeur externe, compte tenu de la compréhension préliminaire qu'il a acquise de la fonction par suite de la mise en œuvre des procédures prévues par la norme ISA 315 (révisée)[1], n'a pas l'intention de s'appuyer sur les travaux de la fonction pour obtenir des éléments probants.

   Rien dans la présente norme ISA n'oblige l'auditeur externe à s'appuyer sur les travaux de la fonction d'audit interne pour modifier la nature ou le calendrier des procédures d'audit qu'il mettra en œuvre lui-même ou pour en réduire l'étendue ; il s'agit là d'une décision qui lui appartient lors de l'établissement de la stratégie générale d'audit.

4. De plus, les exigences de la présente norme ISA concernant l'assistance directe ne s'appliquent pas si l'auditeur externe n'a pas l'intention de demander aux auditeurs internes de lui fournir une assistance directe.

5. Il se peut que, dans certains ressorts territoriaux, les textes légaux ou réglementaires comportent des interdictions ou certaines restrictions empêchant l'auditeur externe d'utiliser les travaux de la fonction d'audit interne ou de demander aux auditeurs internes de lui fournir une assistance directe. Les normes ISA n'ayant pas préséance sur les textes légaux ou réglementaires qui régissent l'audit d'états financiers[2], le respect de telles interdictions ou restrictions n'empêche donc pas l'auditeur externe de se conformer aux normes ISA. (Réf. : par. A31)

Relation entre la norme ISA 315 (révisée) et la norme ISA 610 (révisée en 2013)

6. De nombreuses entités intègrent des fonctions d'audit interne dans leurs structures de contrôle interne et de gouvernance. Les objectifs et l'étendue d'une fonction d'audit interne, la nature de

---

[1] 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*.

[2] Norme ISA 200, *Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et réalisation d'un audit conforme aux Normes internationales d'audit*, paragraphe A57.

ses responsabilités et son statut dans l'organisation, y compris ses pouvoirs et ses obligations redditionnelles, varient grandement et dépendent de la taille et de la structure de l'entité ainsi que des exigences de la direction et, le cas échéant, des responsables de la gouvernance.

7. La norme ISA 315 (révisée) traite de la façon dont les connaissances et l'expérience de la fonction d'audit interne peuvent aider l'auditeur externe à acquérir une compréhension de l'entité et de son environnement, ainsi qu'à identifier et à évaluer les risques d'anomalies significatives. La norme ISA 315 (révisée)[3] explique également en quoi une communication efficace entre les auditeurs internes et externes crée aussi un environnement qui permet à l'auditeur externe de prendre connaissance de questions importantes susceptibles d'avoir une incidence sur ses travaux.

8. Selon que le statut de la fonction d'audit interne dans l'organisation ainsi que les politiques et procédures pertinentes favorisent adéquatement ou non l'objectivité des auditeurs internes, selon le niveau de compétence de la fonction d'audit interne, et selon que la fonction adopte ou non une approche systématique et rigoureuse, l'auditeur externe peut également être en mesure d'utiliser les travaux de la fonction d'audit interne de manière constructive et complémentaire. La présente norme ISA traite des responsabilités qui incombent à l'auditeur externe lorsque, en s'appuyant sur la compréhension préliminaire qu'il a acquise de la fonction d'audit interne par suite de la mise en œuvre de procédures en application de la norme ISA 315 (révisée), il a l'intention d'utiliser les travaux de la fonction d'audit interne en tant qu'éléments probants[4]. L'utilisation de ces travaux entraîne une modification de la nature ou du calendrier des procédures d'audit que l'auditeur externe mettra en œuvre lui-même, ou une réduction de leur étendue.

9. La présente norme ISA traite également des responsabilités de l'auditeur externe qui envisage de demander aux auditeurs internes de lui fournir une assistance directe sous sa direction, sa supervision et sa revue.

10. Il peut y avoir, au sein de l'entité, des personnes qui mettent en œuvre des procédures similaires à celles mises en œuvre par une fonction d'audit interne. Toutefois, à moins d'être mises en œuvre par une fonction objective et compétente qui adopte une approche systématique et rigoureuse assortie d'un contrôle qualité, ces procédures seraient considérées comme des contrôles internes, et l'obtention d'éléments probants concernant l'efficacité de ces contrôles ferait partie des réponses de l'auditeur à l'évaluation des risques conformément à la norme ISA 330[5].

Responsabilité de l'auditeur externe concernant l'audit

11. L'auditeur externe assume l'entière responsabilité de l'opinion d'audit qu'il exprime, et l'utilisation qu'il fait des travaux de la fonction d'audit interne ou de l'assistance directe qui lui est fournie par les auditeurs internes dans le cadre de la mission n'atténue en rien cette responsabilité. Même s'ils peuvent mettre en œuvre des procédures similaires à celles mises en œuvre par l'auditeur externe, ni la fonction d'audit interne ni les auditeurs internes ne sont indépendants de l'entité comme l'auditeur externe est tenu de l'être dans le cadre d'un audit d'états financiers

---

[3] Norme ISA 315 (révisée), paragraphe A120.

[4] Voir les paragraphes 15 à 25.

[5] Norme ISA 330, *Réponses de l'auditeur à l'évaluation des risques*.

conformément à la norme ISA 200[6]. La présente norme ISA définit par conséquent les conditions qui sont nécessaires pour que l'auditeur externe puisse utiliser les travaux des auditeurs internes. Elle définit également la charge de travail nécessaire pour obtenir des éléments probants suffisants et appropriés indiquant que les travaux de la fonction d'audit interne ou des auditeurs internes qui fournissent une assistance directe sont adéquats aux fins de l'audit. Les exigences de la norme visent à fournir un cadre pour l'exercice du jugement par les auditeurs externes concernant l'utilisation des travaux des auditeurs internes afin d'éviter une surutilisation ou une utilisation indue de ces travaux.

Date d'entrée en vigueur

12. La présente norme ISA s'applique aux audits d'états financiers des périodes closes à compter du 15 décembre 2013, à l'exception des dispositions surlignées en gris portant sur le recours à l'assistance directe des auditeurs internes, qui sont en vigueur pour les audits d'états financiers des périodes closes à compter du 15 décembre 2014.

Objectifs

13. Lorsque l'entité a une fonction d'audit interne et que l'auditeur externe a l'intention de s'appuyer sur les travaux de cette dernière pour modifier la nature ou le calendrier des procédures d'audit qu'il mettra en œuvre lui-même ou pour en réduire l'étendue, ou de demander aux auditeurs internes de lui fournir une assistance directe, les objectifs de l'auditeur externe sont :

    a) de déterminer s'il convient d'utiliser les travaux de la fonction d'audit interne ou de demander aux auditeurs internes de lui fournir une assistance directe, et si oui, dans quels secteurs de l'audit et dans quelle mesure ;

    et, une fois cela établi :

    b) lorsqu'il utilise les travaux de la fonction d'audit interne, de déterminer si ces travaux sont adéquats aux fins de l'audit ;

    c) lorsqu'il demande aux auditeurs internes de lui fournir une assistance directe, de diriger, superviser et passer en revue leurs travaux.

Définitions

14. Dans les normes ISA, on entend par :

    a) « fonction d'audit interne », une fonction qui, au sein d'une entité, mène des activités d'assurance et de services-conseils conçues pour évaluer et améliorer l'efficacité des processus de gouvernance, de gestion des risques et de contrôle interne de l'entité. (Réf. : par. A1 à A4)

    b) « assistance directe », la mise en œuvre de procédures d'audit par les auditeurs internes, à la demande de l'auditeur externe et sous sa direction, sa supervision et sa revue.

[6] Norme ISA 200, paragraphe 14.

Exigences

Détermination de la pertinence de l'utilisation des travaux de la fonction d'audit interne, des secteurs de l'audit concernés et de l'étendue de l'utilisation

Évaluation de la fonction d'audit interne

15. L'auditeur externe doit déterminer la pertinence de l'utilisation des travaux de la fonction d'audit interne aux fins de l'audit en évaluant :

    a) la mesure dans laquelle le statut de la fonction d'audit interne dans l'organisation ainsi que les politiques et procédures pertinentes favorisent l'objectivité des auditeurs internes ; (Réf. : par. A5 à A9)

    b) le niveau de compétence de la fonction d'audit interne ; (Réf. : par. A5 à A9)

    c) l'adoption ou non par la fonction d'audit interne d'une approche systématique et rigoureuse assortie d'un contrôle qualité. (Réf. : par. A10 et A11)

16. L'auditeur externe ne doit pas utiliser les travaux de la fonction d'audit interne s'il détermine que :

    a) le statut de la fonction dans l'organisation ainsi que les politiques et procédures pertinentes ne favorisent pas adéquatement l'objectivité des auditeurs internes ;

    b) la fonction ne présente pas la compétence suffisante ;

    c) la fonction n'adopte pas une approche systématique et rigoureuse assortie d'un contrôle qualité. (Réf. : par. A12 à CA14)

Détermination de la nature et de l'étendue des travaux de la fonction d'audit interne pouvant être utilisés

17. Pour déterminer les secteurs de l'audit à l'égard desquels les travaux de la fonction d'audit interne peuvent être utilisés et l'étendue de l'utilisation de ces travaux, l'auditeur externe doit prendre en considération la nature et l'étendue des travaux qui ont été ou qui seront réalisés par la fonction d'audit interne et leur pertinence par rapport à la stratégie générale d'audit et au plan de mission. (Réf. : par. A15 à A17)

18. L'auditeur externe doit porter tous les jugements qui sont importants dans le cadre de la mission et, afin d'empêcher une utilisation indue des travaux de la fonction d'audit interne, il doit prévoir faire une utilisation moins importante des travaux de la fonction d'audit interne et effectuer lui-même une part plus importante des travaux, et ce : (Réf. : par. A15 à A17)

    a) plus le jugement intervient dans :

        i) la planification et la mise en œuvre des procédures d'audit pertinentes,

        ii) l'évaluation des éléments probants réunis ; (Réf. : par. A18 et A19)

    b) plus le risque d'anomalies significatives évalué au niveau des assertions est élevé, compte tenu particulièrement des risques identifiés comme étant importants ; (Réf. : par. A20 à A22)

c) moins la mesure dans laquelle le statut de la fonction d'audit interne dans l'organisation ainsi que les politiques et procédures pertinentes favorisent adéquatement l'objectivité des auditeurs internes ; et

d) plus le niveau de compétence de la fonction d'audit interne est faible.

19. L'auditeur externe doit également évaluer si, dans l'ensemble, l'utilisation des travaux de la fonction d'audit interne dans la mesure prévue lui permettrait de conserver une intervention suffisante dans l'audit, compte tenu du fait qu'il assume l'entière responsabilité de l'opinion d'audit qu'il exprime. (Réf. : par. A15 à A22)

20. Lorsqu'il communique aux responsables de la gouvernance les grandes lignes de l'étendue et du calendrier prévus de l'audit conformément à la norme ISA 260 (révisée)[7], l'auditeur externe doit indiquer de quelle façon il a prévu utiliser les travaux de la fonction d'audit interne. (Réf. : par. A23)

Utilisation des travaux de la fonction d'audit interne

21. Si l'auditeur externe a l'intention d'utiliser les travaux de la fonction d'audit interne, il doit s'entretenir avec celle-ci de l'utilisation prévue de ces travaux afin de permettre la coordination de leurs activités respectives. (Réf. : par. A24 à A26)

22. L'auditeur externe doit lire les rapports de la fonction d'audit interne portant sur les travaux de celle-ci qu'il a l'intention d'utiliser pour acquérir une compréhension de la nature et de l'étendue des procédures d'audit qu'elle a mises en œuvre et des constatations qu'elle en a dégagées.

23. Pour déterminer le caractère adéquat des travaux de la fonction d'audit interne qu'il a l'intention d'utiliser aux fins de la mission d'audit, l'auditeur externe doit mettre en œuvre des procédures d'audit suffisantes à l'égard de l'ensemble de ces travaux, notamment évaluer si :

a) les travaux de la fonction ont été correctement planifiés, réalisés, supervisés, passés en revue et documentés ;

b) la fonction a obtenu des éléments probants suffisants et appropriés lui permettant de tirer des conclusions raisonnables ;

c) les conclusions dégagées sont appropriées dans les circonstances, et les rapports établis par la fonction sont cohérents avec les résultats des travaux effectués. (Réf. : par. A27 à A30)

24. La nature et l'étendue des procédures d'audit mises en œuvre par l'auditeur externe doivent être fonction de son évaluation des éléments suivants :

a) la mesure dans laquelle le jugement intervient ;

b) le risque d'anomalies significatives ;

c) la mesure dans laquelle le statut de la fonction d'audit interne dans l'organisation ainsi que les politiques et procédures pertinentes favorisent l'objectivité des auditeurs internes ;

---

[7] Norme ISA 260 (révisée), *Communication avec les responsables de la gouvernance*, paragraphe 15.

d) le niveau de compétence de la fonction [8]; (Réf. : par. A27 à A29)

et doivent comprendre la réexécution de certains des travaux. (Réf. : par. A30)

25. L'auditeur externe doit également évaluer si les conclusions qu'il a dégagées concernant la fonction d'audit interne en application du paragraphe 15 de la présente norme ISA, et si la détermination de la nature et de l'étendue de l'utilisation des travaux de la fonction aux fins de l'audit en application des paragraphes 18 et 19 de la présente norme ISA demeurent appropriées.

Détermination de la pertinence du recours à l'assistance directe des auditeurs internes, des secteurs de l'audit concernés et de l'étendue du recours

Détermination de la pertinence du recours aux auditeurs internes pour obtenir une assistance directe aux fins de l'audit

26. Il se peut que les textes légaux ou réglementaires interdisent à l'auditeur externe d'obtenir une assistance directe des auditeurs internes. Le cas échéant, les paragraphes 27 à 35 et 37 ne s'appliquent pas. (Réf. : par. A31)

27. Si aucun texte légal ou réglementaire n'interdit à l'auditeur externe d'avoir recours à l'assistance directe des auditeurs internes dans le cadre de la mission d'audit, et s'il a l'intention de le faire, il doit évaluer l'existence de menaces pour l'objectivité des auditeurs internes et, le cas échéant, l'importance de ces menaces, ainsi que le niveau de compétence des auditeurs internes qui lui fourniront une telle assistance. L'évaluation par l'auditeur externe de l'existence de menaces pour l'objectivité des auditeurs internes, et le cas échéant, de l'importance de ces menaces, doit comprendre des demandes d'information auprès des auditeurs internes sur les intérêts et relations qui pourraient constituer une menace à l'objectivité de ces derniers (Réf. : par. A32 à A34)

28. L'auditeur externe ne doit pas avoir recours à l'assistance directe d'un auditeur interne dans l'une ou l'autre des circonstances suivantes :

a) lorsqu'il existe des menaces importantes pour l'objectivité de l'auditeur interne ;

b) lorsque l'auditeur interne ne possède pas une compétence suffisante pour réaliser les travaux proposés. (Réf. : par. A32 à A34)

Détermination de la nature et de l'étendue des travaux pouvant être confiés aux auditeurs internes qui fournissent une assistance directe

29. Pour déterminer la nature et l'étendue des travaux qu'il peut confier à des auditeurs internes, ainsi que la nature, le calendrier et l'étendue de la direction, de la supervision et de la revue qui sont appropriés dans les circonstances, l'auditeur externe doit prendre en considération :

a) la mesure dans laquelle le jugement intervient dans :

i) la planification et la mise en œuvre des procédures d'audit pertinentes,

ii) l'évaluation des éléments probants réunis ;

[8] Voir le paragraphe 18.

b) l'évaluation du risque d'anomalies significatives ;

c) son évaluation de l'existence de menaces pour l'objectivité des auditeurs internes et, le cas échéant, de l'importance de ces menaces, ainsi que du niveau de compétence des auditeurs internes qui lui fourniront l'assistance directe. (Réf. : par. A35 à A39)

30. L'auditeur externe ne doit pas demander aux auditeurs internes de lui fournir une assistance directe dans la mise en œuvre de procédures qui :

a) impliquent de porter des jugements importants dans le cadre de la mission d'audit ; (Réf. : par. A19)

b) ont trait à une situation où le risque d'anomalies significatives est élevé et la part de jugement nécessaire pour la mise en œuvre des procédures d'audit pertinentes ou l'évaluation des éléments probants réunis est autre que limitée ; (Réf. : par. A38)

c) ont trait à des travaux auxquels les auditeurs internes ont participé et qui ont fait ou feront l'objet de communications à la direction ou aux responsables de la gouvernance par la fonction d'audit interne ;

d) ont trait aux décisions que prend l'auditeur externe conformément à la présente norme ISA concernant la fonction d'audit interne et l'utilisation de ses travaux ou le recours à son assistance directe. (Réf. : par. A35 à A39)

31. Après avoir évalué de manière appropriée la pertinence du recours à l'assistance directe des auditeurs internes et, le cas échéant, l'étendue de ce recours, l'auditeur externe doit, lorsqu'il communique aux responsables de la gouvernance les grandes lignes de l'étendue et du calendrier prévus des travaux d'audit conformément à la norme ISA 260 (révisée)[9], leur indiquer la nature et l'étendue de l'assistance directe des auditeurs internes à laquelle il a l'intention d'avoir recours, de manière à s'entendre avec eux sur le fait qu'un tel recours n'est pas excessif dans les circonstances de la mission. (Réf. : par. A39)

32. L'auditeur externe doit évaluer si, dans l'ensemble, le recours à l'assistance directe des auditeurs internes dans la mesure prévue ainsi que l'utilisation prévue des travaux de la fonction d'audit interne n'aboutiraient pas à une absence d'intervention suffisante de sa part dans l'audit, compte tenu du fait qu'il assume l'entière responsabilité de l'opinion d'audit qu'il exprime.

Recours à l'assistance directe des auditeurs internes

33. Avant de demander aux auditeurs internes de lui fournir une assistance directe aux fins de l'audit, l'auditeur externe doit :

a) obtenir l'accord écrit d'un représentant autorisé de l'entité confirmant qu'il sera permis aux auditeurs internes de suivre les instructions de l'auditeur externe et que l'entité n'interviendra pas dans les travaux que les auditeurs internes effectueront pour l'auditeur externe ;

b) obtenir l'accord écrit des auditeurs internes confirmant qu'ils respecteront la confidentialité de certaines questions selon les instructions de l'auditeur externe et informeront celui-ci de toute menace à leur objectivité.

---

[9] Norme ISA 260 (révisée), paragraphe 15.

34. L'auditeur doit diriger, superviser et passer en revue les travaux réalisés par les auditeurs internes dans le cadre de la mission conformément à la norme ISA 220[10]. À cette fin :

a) la nature, le calendrier et l'étendue de la direction, de la supervision et de la revue doivent tenir compte du fait que les auditeurs internes ne sont pas indépendants de l'entité et être fonction des résultats de l'évaluation des facteurs énumérés au paragraphe 29 de la présente norme ISA ;

b) les procédures de revue doivent comprendre le contrôle, par l'auditeur externe, des éléments probants obtenus dans le cadre de certains des travaux effectués par les auditeurs internes.

La direction, la supervision et la revue, par l'auditeur externe, des travaux réalisés par les auditeurs internes doivent être suffisantes pour le convaincre que les auditeurs internes ont obtenu des éléments probants suffisants et appropriés pour étayer les conclusions tirées de ces travaux. (Réf. : par. A40 et A41)

35. En assurant la direction, la supervision et la revue des travaux effectués par les auditeurs internes, l'auditeur externe doit demeurer attentif aux éléments indiquant que les évaluations qu'il a faites en application du paragraphe 27 ne sont plus appropriées.

Documentation

36. Si l'auditeur externe utilise les travaux de la fonction d'audit interne, il doit consigner dans la documentation de l'audit :

a) l'évaluation :

i) du fait que le statut de la fonction au sein de l'organisation et les politiques et procédures pertinentes favorisent adéquatement ou non l'objectivité des auditeurs internes,

ii) du niveau de compétence de la fonction,

iii) du fait que la fonction adopte ou non une approche systématique et rigoureuse assortie d'un contrôle qualité ;

b) la nature et l'étendue des travaux utilisés et les raisons pour avoir décidé de les utiliser ;

c) les procédures d'audit mises en œuvre par l'auditeur externe pour évaluer le caractère adéquat des travaux utilisés.

37. Lorsque l'auditeur externe a recours à l'assistance directe des auditeurs internes dans le cadre de l'audit, il doit inclure dans la documentation de l'audit :

a) l'évaluation de l'existence de menaces pour l'objectivité des auditeurs internes et, le cas échéant, l'importance de ces menaces, ainsi que l'évaluation du niveau de compétence des auditeurs externes auxquels il a demandé de lui fournir une assistance directe ;

b) les motifs de la décision concernant la nature et l'étendue des travaux effectués par les auditeurs internes ;

---

[10] Norme ISA 220, *Contrôle qualité d'un audit d'états financiers*.

c) qui a passé en revue les travaux effectués, ainsi que la date et l'étendue de cette revue, conformément à la norme ISA 230 [11];

d) les accords écrits obtenus d'un représentant autorisé de l'entité et des auditeurs internes en application du paragraphe 33 de la présente norme ISA ;

e) les feuilles de travail préparées par les auditeurs internes qui ont fourni une assistance directe dans le cadre de la mission d'audit.

***

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Définition de « fonction d'audit interne » (Réf. : par. 2 et alinéa 14 a))

A1. Les objectifs des fonctions d'audit interne et l'étendue de leurs attributions englobent généralement des activités d'assurance et de services-conseils conçues pour évaluer et améliorer l'efficacité des processus de gouvernance, de gestion des risques et de contrôle interne de l'entité tels que :

Activités liées à la gouvernance

- La fonction d'audit interne peut évaluer le processus de gouvernance en ce qui touche la réalisation des objectifs concernant l'éthique et les valeurs de l'entité, la gestion de la performance et la reddition de comptes, la communication de l'information sur les risques et les contrôles aux secteurs concernés de l'organisation et l'efficacité de la communication entre les responsables de la gouvernance, les auditeurs externes et internes et la direction.

Activités liées à la gestion des risques

- La fonction d'audit interne peut aider l'entité en identifiant et en évaluant les risques auxquels elle est exposée de manière importante et en participant à l'amélioration des systèmes de gestion des risques et du contrôle interne (y compris l'efficacité du processus d'information financière).

- La fonction d'audit interne peut mettre en œuvre des procédures pour aider l'entité à détecter les fraudes.

Activités liées au contrôle interne

- Évaluation du contrôle interne. La fonction d'audit interne peut être expressément chargée d'examiner les contrôles, d'évaluer leur fonctionnement et de recommander des améliorations à y apporter. Ce faisant, la fonction d'audit interne fournit une assurance à l'égard des contrôles. Par exemple, la fonction d'audit interne peut planifier et mettre en œuvre des tests ou d'autres procédures afin de fournir, à la direction et aux responsables de la gouvernance, une assurance quant à la conception, à la mise en place et à l'efficacité du fonctionnement des contrôles internes, y compris ceux qui sont pertinents pour l'audit.

- Examen de l'information financière et opérationnelle. La fonction d'audit interne peut être chargée de revoir les moyens employés pour identifier, comptabiliser, mesurer, classer et communiquer l'information financière et opérationnelle, et de procéder à des investigations

[11] Norme ISA 230, *Documentation de l'audit.*

particulières sur des éléments donnés, notamment en soumettant des opérations, des soldes et des procédures à des tests de détail.

- Revue des activités d'exploitation. La fonction d'audit interne peut être chargée d'examiner l'économie, l'efficience et l'efficacité avec lesquelles sont gérées les activités d'exploitation de l'entité, y compris ses activités non financières.

- Examen de la conformité aux textes légaux et réglementaires. La fonction d'audit interne peut être chargée d'examiner la conformité aux textes légaux et réglementaires et aux autres exigences externes, ainsi qu'aux politiques et directives de la direction et aux autres exigences internes.

A2. Des activités similaires à celles exercées par une fonction d'audit interne peuvent être menées par des fonctions autrement désignées au sein de l'entité. Les activités d'une fonction d'audit interne peuvent aussi être confiées, en tout ou en partie, à un tiers fournisseur de services. Ni la désignation de la fonction, ni le fait que les activités soient mises en œuvre par l'entité ou un tiers fournisseur de services ne sont les seuls facteurs déterminants du fait que l'auditeur externe puisse ou non utiliser les travaux de la fonction d'audit interne. Ce sont plutôt la nature des activités, la mesure dans laquelle le statut de la fonction d'audit interne dans l'organisation ainsi que les politiques et procédures pertinentes favorisent l'objectivité des auditeurs internes, la compétence et l'approche systématique et rigoureuse de la fonction qui sont pertinentes. Dans la présente norme ISA, les mentions relatives aux travaux de la fonction d'audit interne visent également les activités pertinentes d'autres fonctions ou de tiers fournisseurs qui présentent ces caractéristiques.

A3. De plus, en raison des menaces pour l'objectivité auxquelles font face les personnes assumant des fonctions et des responsabilités liées à l'exploitation et à la gestion qui sont extérieures à la fonction d'audit interne de l'entité, ces personnes ne peuvent être considérées comme faisant partie d'une fonction d'audit interne aux fins de la présente norme ISA, même si elles sont susceptibles de réaliser des activités de contrôle pouvant faire l'objet de tests conformément à la norme ISA 330[12]. C'est pourquoi les contrôles de surveillance mis en œuvre par un propriétaire-dirigeant ne sont pas considérés comme étant l'équivalent d'une fonction d'audit interne.

A4. Bien que les objectifs de la fonction d'audit interne d'une entité et ceux de l'auditeur externe diffèrent, la fonction peut mettre en œuvre des procédures d'audit semblables à celles mises en œuvre par l'auditeur externe dans le cadre d'un audit d'états financiers. Le cas échéant, l'auditeur externe peut utiliser les travaux de la fonction aux fins de son audit dans l'un ou l'autre des buts suivants, ou dans les deux :

- pour obtenir des informations pertinentes pour son évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes ou d'erreurs. À cet égard, la norme ISA 315 (révisée)[13] exige de l'auditeur externe qu'il acquière une compréhension de la nature des responsabilités de la fonction d'audit interne, de son statut au sein de l'organisation, et des activités qu'elle a mises ou qu'elle mettra en œuvre, et qu'il procède à des demandes

[12] Voir le paragraphe 10.

[13] Norme ISA 315 (révisée), alinéa 6 a).

d'informations auprès des personnes appropriées au sein de la fonction d'audit interne (lorsque l'entité en a une) ;

- à moins que les textes légaux ou réglementaires comportent des interdictions ou certaines restrictions l'en empêchant, l'auditeur externe peut, après évaluation appropriée, décider d'utiliser les travaux réalisés par la fonction d'audit interne au cours de la période, en remplacement partiel des éléments probants à obtenir lui-même[14].

  De plus, à moins que les textes légaux ou réglementaires comportent des interdictions ou certaines restrictions l'en empêchant, l'auditeur externe peut demander aux auditeurs internes de mettre en œuvre des procédures d'audit sous sa direction, sa supervision et sa revue (dans la présente norme ISA, ces travaux sont désignés par le terme « assistance directe »)[15].

Détermination de la pertinence de l'utilisation des travaux de la fonction d'audit interne, des secteurs de l'audit concernés et de l'étendue de l'utilisation

Évaluation de la fonction d'audit interne

Objectivité et compétence (Réf. : alinéas 15 a) et b))

A5. L'auditeur externe exerce son jugement professionnel pour déterminer si les travaux de la fonction d'audit interne peuvent être utilisés aux fins de l'audit et pour établir la nature et l'étendue des travaux de la fonction d'audit interne qui peuvent être utilisés dans les circonstances.

A6. La mesure dans laquelle le statut de la fonction d'audit interne dans l'organisation ainsi que les politiques et procédures pertinentes favorisent l'objectivité des auditeurs internes et le niveau de compétence de la fonction sont particulièrement importants pour déterminer la pertinence et, le cas échéant, la nature et l'étendue de l'utilisation des travaux de la fonction qui sont appropriées dans les circonstances.

A7. L'objectivité s'entend de la capacité de réaliser ces tâches sans que le jugement professionnel soit altéré par des partis pris, des conflits d'intérêts ou des influences indues de tiers. Les facteurs suivants peuvent affecter l'évaluation que fait l'auditeur externe :

- le statut organisationnel de la fonction d'audit interne, y compris ses pouvoirs et ses obligations redditionnelles, favorise ou non la mesure dans laquelle la fonction peut être à l'abri de partis pris, de conflits d'intérêts ou d'influences indues de tiers pouvant altérer le jugement professionnel. Par exemple : la fonction d'audit interne relève ou non des responsables de la gouvernance ou d'un dirigeant ayant l'autorité appropriée, ou relève de la direction ; et la fonction a ou non directement accès aux responsables de la gouvernance ;

- la fonction d'audit interne a ou non des responsabilités incompatibles, par exemple elle a des fonctions ou des responsabilités liées à l'exploitation ou à la gestion qui sont extérieures à la fonction d'audit interne ;

[14] Voir les paragraphes 15 à 25.

[15] Voir les paragraphes 26 à 35.

- les responsables de la gouvernance exercent ou non une surveillance sur les décisions concernant l'embauche du personnel de la fonction d'audit interne, par exemple, en établissant la politique de rémunération appropriée ;
- la direction ou les responsables de la gouvernance imposent ou non des contraintes ou des restrictions à la fonction d'audit interne, par exemple en ce qui concerne la communication à l'auditeur externe des constatations de la fonction d'audit interne ;
- les auditeurs internes sont ou non membres de corps professionnels pertinents et leur appartenance à ces corps professionnels les oblige à se conformer aux normes professionnelles applicables en ce qui a trait à l'objectivité, ou leurs politiques internes visent ou non les mêmes objectifs.

A8. La compétence de la fonction d'audit interne s'entend de l'acquisition et du maintien, au sein de la fonction dans son ensemble, du niveau de connaissances et de compétences nécessaire pour que les tâches soient accomplies diligemment et conformément aux normes professionnelles applicables. Les facteurs suivants peuvent affecter la détermination de la compétence que fait l'auditeur externe :

- la fonction d'audit interne dispose ou non de ressources adéquates et appropriées compte tenu de la taille de l'entité et de la nature de ses activités ;
- des politiques ont été établies ou non pour l'embauche et la formation des auditeurs internes et pour leur affectation aux missions d'audit interne ;
- les auditeurs internes possèdent ou non la formation technique et les compétences adéquates en audit. Parmi les critères pertinents que l'auditeur externe peut prendre en considération dans son évaluation, il y a la détention ou non d'un titre professionnel pertinent et d'une expérience appropriée par les auditeurs internes ;
- les auditeurs internes possèdent ou non les connaissances nécessaires concernant l'information financière de l'entité et le référentiel d'information financière applicable, et la fonction d'audit interne possède ou non les compétences nécessaires (par exemple, une bonne connaissance du secteur d'activité) pour effectuer des travaux liés aux états financiers de l'entité ;
- les auditeurs internes sont ou non membres de corps professionnels pertinents qui les obligent à respecter les normes professionnelles applicables, y compris les exigences en matière de perfectionnement professionnel continu.

A9. On peut considérer que l'objectivité et la compétence comportent un nombre infini de degrés. Plus le statut de la fonction d'audit interne dans l'organisation et les politiques et procédures pertinentes favorisent adéquatement l'objectivité des auditeurs internes et plus le niveau de compétence de la fonction est élevé, plus l'auditeur externe est susceptible d'utiliser les travaux de la fonction d'audit interne et plus nombreux seront les secteurs de l'audit pour lesquels il pourra le faire. Cependant, un statut organisationnel et des politiques et procédures qui favorisent fortement l'objectivité des auditeurs internes ne peuvent compenser le manque de compétence suffisante de la fonction d'audit interne, tout comme un haut niveau de compétence de la fonction d'audit interne ne peut compenser un statut

organisationnel et des politiques et procédures qui ne favorisent pas adéquatement l'objectivité des auditeurs internes.

Adoption d'une approche systématique et rigoureuse (Réf. : alinéa 15 c))

A10. L'adoption par la fonction d'audit interne d'une approche systématique et rigoureuse à l'égard de la planification, de la réalisation, de la supervision, de la revue et de la documentation de ses activités permet de distinguer celles-ci des autres activités de contrôle de suivi réalisées au sein de l'entité.

A11. Parmi les facteurs qui peuvent affecter la détermination que fait l'auditeur externe de l'adoption ou non par la fonction d'audit interne d'une approche systématique et rigoureuse, il y a les suivants :

- l'existence, le caractère adéquat et l'utilisation de procédures d'audit interne ou d'indications documentées portant sur des secteurs de l'audit tels que les évaluations des risques, les programmes de travail, la documentation et les rapports, et dont la nature et l'étendue sont cohérentes avec la taille et la situation de l'entité ;

- l'existence de politiques et procédures appropriées de contrôle qualité au sein de la fonction d'audit interne, par exemple comme celles qui sont prévues dans la norme ISQC 1[16], qui pourraient être appliquées au sein d'une fonction d'audit interne (comme celles ayant trait à l'encadrement, aux ressources humaines et à la réalisation des missions), ou d'exigences en matière de contrôle qualité énoncées dans des normes établies par des corps professionnels pertinents pour les auditeurs internes. De tels corps peuvent également établir d'autres exigences appropriées telles que l'obligation de réaliser périodiquement des évaluations externes de la qualité.

Circonstances dans lesquelles les travaux de la fonction d'audit interne ne peuvent pas être utilisés (Réf. : par. 16)

A12. L'évaluation par l'auditeur externe du fait que le statut organisationnel de la fonction d'audit interne et les politiques et procédures pertinentes favorisent adéquatement ou non l'objectivité des auditeurs internes, du niveau de compétence de la fonction d'audit interne et du fait que celle-ci adopte ou non une approche systématique et rigoureuse peut indiquer que les risques pour la qualité des travaux de la fonction sont trop importants, auquel cas il n'est donc pas approprié d'utiliser les travaux réalisés par la fonction à titre d'éléments probants.

A13. Il est important de prendre en compte les facteurs énoncés aux paragraphes A7, A8 et A11 de la présente norme ISA tant isolément que dans leur ensemble, parce que la prise en compte d'un facteur isolé est souvent insuffisante pour conclure que les travaux de la fonction d'audit interne ne peuvent pas être utilisés aux fins de l'audit. Par exemple, le statut de la fonction d'audit interne dans l'organisation revêt une importance particulière pour l'évaluation des menaces à l'objectivité des auditeurs internes. Ainsi, le fait que la fonction d'audit interne relève de la direction serait considéré comme une menace importante pour l'objectivité de la fonction, à moins que d'autres facteurs tels que ceux décrits au

[16] Norme internationale de contrôle qualité (ISQC) 1, *Contrôle qualité des cabinets réalisant des missions d'audit ou d'examen limité d'états financiers et d'autres missions d'assurance et de services connexes*.

paragraphe A7 de la présente norme ISA n'assurent collectivement des sauvegardes suffisantes pour ramener la menace à un niveau acceptable.

A14. De plus, le Code de l'IESBA[17] indique qu'il y a création d'un risque d'autocontrôle lorsque l'auditeur externe accepte une mission visant à fournir des services d'audit interne à un client d'audit et que les résultats de ces services seront utilisés pour la réalisation de l'audit. Cela s'explique par la possibilité que l'équipe de mission utilise les résultats du service d'audit interne sans les évaluer de façon appropriée ou sans exercer le même niveau d'esprit critique qu'elle exercerait si les travaux d'audit interne étaient effectués par des personnes qui ne sont pas membres du cabinet. Le Code de l'IESBA[18] traite des interdictions qui s'appliquent dans certaines circonstances et, dans d'autres circonstances, de la question des menaces et des sauvegardes qui peuvent être mises en place pour ramener celles-ci à un niveau acceptable.

Détermination de la nature et de l'étendue des travaux de la fonction d'audit interne pouvant être utilisés

Facteurs pouvant affecter la détermination de la nature et de l'étendue des travaux de la fonction d'audit interne qui peuvent être utilisés (Réf. : par. 17 à 19)

A15. Une fois que l'auditeur externe a déterminé que les travaux de la fonction d'audit interne peuvent être utilisés aux fins de l'audit, la première question qui se pose à lui est de savoir si la nature et l'étendue prévues des travaux de la fonction d'audit interne qui ont été réalisés ou dont la réalisation est prévue sont pertinentes par rapport à la stratégie générale d'audit et au plan de mission qu'il a établis conformément à la norme ISA 300[19].

A16. Voici des exemples de travaux de la fonction d'audit interne que l'auditeur externe peut utiliser :

- les tests de l'efficacité du fonctionnement des contrôles ;
- les procédures de corroboration impliquant une part limitée de jugement ;
- l'observation du comptage des stocks ;
- le suivi du cheminement d'opérations à travers le système d'information pertinent pour l'information financière ;
- les tests de conformité aux exigences réglementaires ;
- dans certaines circonstances, l'audit ou l'examen limité de l'information financière des filiales qui ne sont pas des composantes importantes du groupe (lorsque cela n'entre pas en conflit avec les exigences de la norme ISA 600)[20].

A17. La détermination que fait l'auditeur externe de la nature et de l'étendue prévues de l'utilisation des travaux de la fonction d'audit interne sera affectée par son évaluation de la

---

[17] *International Code of Ethics for Professional Accountants (including International Independence Standards)* du Conseil des normes internationales de déontologie comptable (le Code de l'IESBA), paragraphes 605.4 A2 et 605.4 A3.

[18] Code de l'IESBA, paragraphes 605.1 à R605.5.

[19] Norme ISA 300, *Planification d'un audit d'états financiers*.

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

mesure dans laquelle le statut de la fonction d'audit interne dans l'organisation ainsi que les politiques et procédures pertinentes favorisent adéquatement l'objectivité des auditeurs internes, et du niveau de compétence de la fonction d'audit interne, tel qu'il est indiqué au paragraphe 18 de la présente norme ISA. De plus, la part de jugement nécessaire pour planifier, réaliser et évaluer ces travaux, ainsi que le risque d'anomalies significatives au niveau des assertions constituent des éléments dont l'auditeur externe tient compte dans cette détermination. En outre, comme il est indiqué au paragraphe 16 de la présente norme ISA, il existe des circonstances dans lesquelles l'auditeur externe ne peut pas utiliser les travaux de la fonction d'audit interne aux fins de l'audit.

Jugements nécessaires pour la planification et la mise en œuvre des procédures d'audit, et l'évaluation des résultats (Réf. : alinéas 18 a) et 30 a))

A18. Plus grande est la part de jugement à exercer pour planifier et mettre en œuvre les procédures d'audit, et pour évaluer les éléments probants, plus l'auditeur externe devra mettre en œuvre lui-même une part importante des procédures, conformément au paragraphe 18 de la présente norme ISA, car en n'utilisant que les travaux de la fonction d'audit interne, il n'obtiendra pas des éléments probants suffisants et appropriés.

A19. Comme l'auditeur externe assume l'entière responsabilité de l'opinion d'audit qu'il exprime, c'est à lui qu'il incombe de porter les jugements importants dans le cadre de la mission d'audit conformément au paragraphe 18. Les jugements importants concernent notamment les éléments suivants :

- l'évaluation des risques d'anomalies significatives ;
- l'évaluation du caractère suffisant des tests mis en œuvre ;
- l'évaluation du bien-fondé de l'utilisation par la direction de l'hypothèse de la continuité de l'exploitation ;
- l'évaluation des estimations comptables importantes ;
- l'évaluation du caractère adéquat des informations fournies dans les états financiers et d'autres questions ayant une incidence sur le rapport de l'auditeur.

Évaluation du risque d'anomalies significatives (Réf. : alinéa 18 b))

A20. Pour une catégorie d'opérations, un solde de compte 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. Dans de telles circonstances, l'auditeur externe devra mettre en œuvre lui-même une part plus importante des procédures conformément au paragraphe 18 de la présente norme ISA et, par conséquent, faire une utilisation moins importante des travaux de la fonction d'audit interne pour obtenir des éléments probants suffisants et appropriés. En outre, selon les explications de la norme ISA 200[21], plus les risques d'anomalies significatives sont élevés, plus les éléments probants dont l'auditeur externe a besoin devront être convaincants et, par

[21] Norme ISA 200, paragraphe A31.

conséquent, plus grande sera la part des travaux que l'auditeur externe devra réaliser lui-même.

A21. Comme il est expliqué dans la norme ISA 315 (révisée)[22], les risques importants exigent une attention spéciale sur le plan de l'audit et, par conséquent, les possibilités d'utilisation des travaux de la fonction d'audit interne en cas de risques importants se limiteront aux résultats des procédures faisant appel à une part limitée de jugement. De plus, lorsque le risque d'anomalies significatives est autre que faible, il est peu probable que la seule utilisation des travaux de la fonction d'audit interne permette de ramener le risque d'audit à un niveau acceptable et d'éliminer la nécessité, pour l'auditeur externe, de mettre en œuvre lui-même certains tests.

A22. La mise en œuvre de procédures conformément à la présente norme ISA peut amener l'auditeur externe à reconsidérer son évaluation des risques d'anomalies significatives, ce qui peut avoir une incidence sur sa détermination de la pertinence d'utiliser les travaux de la fonction d'audit interne et de la nécessité d'appliquer les autres dispositions de la présente norme ISA.

Communication avec les responsables de la gouvernance (Réf. : par. 20)

A23. Conformément à la norme ISA 260 (révisée)[23], l'auditeur externe est tenu de communiquer aux responsables de la gouvernance les grandes lignes de l'étendue et du calendrier prévus des travaux d'audit. L'utilisation prévue des travaux de la fonction d'audit interne fait partie intégrante de la stratégie générale d'audit de l'auditeur externe et est par conséquent pertinente pour les responsables de la gouvernance aux fins de l'acquisition d'une compréhension de la stratégie d'audit proposée.

Utilisation des travaux de la fonction d'audit interne

Entretiens et coordination avec la fonction d'audit interne (Réf. : par. 21)

A24. Lors des entretiens avec la fonction d'audit interne concernant l'utilisation prévue de ses travaux en vue de la coordination des activités respectives, il peut être utile d'aborder les questions suivantes :

- le calendrier de ces travaux ;
- la nature des travaux effectués ;
- l'étendue de la couverture de l'audit ;
- le seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble (et, le cas échéant, le ou les seuils de signification pour certaines catégories d'opérations, certains soldes de comptes ou certaines informations à fournir), et le seuil de signification pour les travaux ;
- les méthodes envisagées pour la sélection des éléments et la taille des échantillons ;
- la documentation des travaux effectués ;
- les procédures en matière de revue des travaux et de rapport.

[22] Norme ISA 315 (révisée), alinéa 4 e).

[23] Norme ISA 260 (révisée), paragraphe 15.

A25. La coordination entre l'auditeur externe et la fonction d'audit interne est notamment efficace lorsque :

- des entretiens ont lieu à intervalles appropriés pendant la période ;
- l'auditeur externe informe la fonction d'audit interne des questions importantes qui sont susceptibles d'avoir une incidence sur la fonction ;
- l'auditeur externe est avisé des rapports pertinents de la fonction d'audit interne et peut les consulter, et il est informé de toutes les questions importantes ayant retenu l'attention de la fonction lorsque ces questions sont susceptibles d'avoir une incidence sur les travaux de l'auditeur externe, de manière à ce que celui-ci soit en mesure de prendre en considération les incidences de telles questions dans le cadre de la mission d'audit.

A26. La norme ISA 200[24] traite de l'importance pour l'auditeur de faire preuve d'esprit critique lors de la planification et de la réalisation de l'audit, ce qui implique d'être attentif aux informations qui remettent en question la fiabilité des documents et des réponses aux demandes d'informations devant servir d'éléments probants. Par conséquent, le maintien d'une communication avec la fonction d'audit interne tout au long de la mission peut donner aux auditeurs internes l'occasion d'attirer l'attention de l'auditeur externe sur les questions susceptibles d'avoir une incidence sur les travaux de ce dernier[25]. L'auditeur externe peut alors en tenir compte dans son identification et son évaluation des risques d'anomalies significatives. De plus, lorsque ces informations indiquent l'existence d'un risque accru que les états financiers comportent des anomalies significatives ou concernent des fraudes avérées, suspectées ou alléguées, l'auditeur externe peut en tenir compte lors de son identification des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes conformément à la norme ISA 240[26].

Procédures visant à déterminer le caractère adéquat des travaux de la fonction d'audit interne (Réf. : par. 23 et 24)

A27. Les procédures d'audit que l'auditeur externe prévoit mettre en œuvre à l'égard de l'ensemble des travaux de la fonction d'audit interne lui servent de base pour évaluer la qualité générale de ces travaux et l'objectivité avec laquelle ils ont été effectués.

A28. Les procédures que l'auditeur externe peut mettre en œuvre pour évaluer la qualité des travaux réalisés par la fonction d'audit interne et les conclusions qu'elle a tirées comprennent notamment, en sus des réexécutions dont il est question au paragraphe 24 de la présente norme ISA :

- les demandes d'informations auprès des personnes appropriées au sein de la fonction d'audit interne ;
- l'observation de la mise en œuvre de procédures par la fonction d'audit interne ;
- la revue du programme de travail et des dossiers de travail de la fonction d'audit interne.

---

[24] Norme ISA 200, paragraphes 15 et A20.

[25] Norme ISA 315 (révisée), paragraphe A120.

[26] Norme ISA 315 (révisée), paragraphe A11, en lien avec la norme ISA 240, *Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers*.

A29. Plus la part de jugement impliquée est importante et le risque d'anomalies significatives évalué est élevé, moins la mesure dans laquelle le statut de la fonction d'audit interne dans l'organisation et les politiques et procédures pertinentes favorisent adéquatement l'objectivité des auditeurs internes, ou moins le niveau de compétence de la fonction d'audit interne est élevé, plus il est nécessaire pour l'auditeur externe de mettre en œuvre des procédures d'audit à l'égard de l'ensemble des travaux de la fonction afin de fonder sa décision de s'appuyer sur les travaux de la fonction pour obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder l'opinion d'audit.

Réexécution (Réf. : par. 24)

A30. Aux fins de la présente norme ISA, la réexécution s'entend de la mise en œuvre personnelle par l'auditeur externe de procédures afin de valider les conclusions dégagées par la fonction d'audit interne. Cet objectif peut être atteint par la vérification d'éléments qui ont déjà fait l'objet d'une vérification par la fonction d'audit interne ou, lorsque cela est impossible, par la vérification d'un nombre suffisant d'autres éléments similaires qui n'ont pas fait l'objet d'une vérification par la fonction d'audit interne. La réexécution fournit des éléments probants plus convaincants concernant le caractère adéquat des travaux de la fonction d'audit interne que les autres procédures pouvant être mises en œuvre par l'auditeur externe en application du paragraphe A28. Bien qu'il ne soit pas nécessaire que l'auditeur externe procède à une réexécution pour chaque secteur de l'audit où des travaux de la fonction d'audit interne sont utilisés, il est nécessaire qu'il procède à des réexécutions à l'égard de l'ensemble des travaux de la fonction d'audit interne qu'il prévoit utiliser conformément au paragraphe 24. L'auditeur externe est plus susceptible de concentrer les réexécutions sur les secteurs de l'audit où la fonction d'audit interne a dû davantage faire appel au jugement pour la planification et la mise en œuvre des procédures d'audit, de même que pour l'évaluation des résultats des procédures, ainsi que sur les secteurs où le risque d'anomalies significatives est plus élevé.

Détermination de la pertinence du recours à l'assistance directe des auditeurs internes, des secteurs de l'audit concernés et de l'étendue du recours

Détermination de la pertinence du recours à l'assistance directe des auditeurs internes aux fins de l'audit (Réf. : par. 5 et 26 à 28)

A31. Dans les pays où les textes légaux ou réglementaires interdisent à l'auditeur externe de demander aux auditeurs internes de lui fournir une assistance directe, il convient que les auditeurs d'un groupe se demandent si l'interdiction s'étend également aux auditeurs des composantes et, le cas échéant, qu'ils traitent de cette question lorsqu'ils communiquent avec les auditeurs des composantes[27].

A32. Tel qu'il est énoncé au paragraphe A7 de la présente norme ISA, l'objectivité s'entend de la capacité d'effectuer les travaux proposés sans que le jugement professionnel soit altéré par des partis pris, des conflits d'intérêts ou des influences indues de tiers. Aux fins de l'évaluation de l'existence et de l'importance de menaces pour l'objectivité d'un auditeur interne, les facteurs suivants peuvent être pertinents :

[27] Norme ISA 600, alinéa 40 b).

- la mesure dans laquelle le statut de la fonction d'audit interne dans l'organisation ainsi que les politiques et procédures pertinentes favorisent l'objectivité des auditeurs internes[28] ;
- les relations familiales et personnelles avec une personne dont le travail est lié à l'aspect de l'entité auquel les travaux se rapportent, ou qui en a la charge ;
- une association avec la division ou le service de l'entité auquel les travaux se rapportent ;
- des intérêts financiers importants dans l'entité, autres qu'une rémunération établie selon des conditions qui correspondent à celles applicables aux autres employés occupant des fonctions de niveau hiérarchique similaire.

Les documents publiés par les corps professionnels pertinents à l'intention des auditeurs internes peuvent fournir des indications utiles supplémentaires.

A33. Il se peut également que, dans certaines circonstances, l'importance des menaces pour l'objectivité d'un auditeur interne soit telle qu'aucune sauvegarde ne puisse être mise en place pour ramener ces menaces à un niveau acceptable. Par exemple, du fait que l'efficacité des sauvegardes est fonction de l'importance des travaux réalisés dans le cadre de l'audit, les alinéas 30 a) et b) interdisent le recours à l'assistance directe des auditeurs internes dans la mise en œuvre de procédures qui impliquent de porter des jugements importants dans le cadre de la mission d'audit ou qui ont trait à une situation où le risque d'anomalies significatives est élevé et la part de jugement nécessaire pour la mise en œuvre des procédures d'audit pertinentes ou l'évaluation des éléments probants réunis est autre que limitée. Il en va de même lorsque les travaux concernés créent un risque d'autocontrôle, d'où l'interdiction qui est faite aux auditeurs internes de mettre en œuvre des procédures dans les circonstances décrites aux alinéas 30 c) et d).

A34. Pour évaluer le niveau de compétence d'un auditeur interne, bon nombre des facteurs énumérés au paragraphe A8 de la présente norme ISA peuvent également être pertinents si l'on tient compte de la situation de l'auditeur interne en question et des travaux auxquels il peut être affecté.

Détermination de la nature et de l'étendue des travaux pouvant être confiés aux auditeurs internes qui fournissent une assistance directe (Réf. : par. 29 à 31)

A35. Les paragraphes A15 à A22 de la présente norme ISA fournissent des indications pertinentes concernant la détermination de la nature et de l'étendue des travaux qui peuvent être confiés aux auditeurs internes.

A36. Lorsqu'il détermine la nature des travaux qui peuvent être confiés aux auditeurs internes, l'auditeur externe prend soin de limiter ces travaux aux secteurs de l'audit appropriés. Voici des exemples d'activités et de tâches pour lesquelles il ne serait pas approprié de demander aux auditeurs internes de fournir une assistance directe :

- l'analyse des risques de fraude. L'auditeur externe peut toutefois procéder à des demandes d'informations auprès des auditeurs internes concernant les risques de fraude dans l'organisation, conformément à la norme ISA 315 (révisée)[29] ;

[28] Voir le paragraphe A7.

- la détermination des procédures d'audit à mettre en œuvre à l'improviste, tel qu'il est indiqué dans la norme ISA 240.

A37. De même, étant donné que, conformément à la norme ISA 505[30], l'auditeur externe est tenu de conserver le contrôle des demandes de confirmation externe et d'évaluer les résultats des procédures de confirmation externe, il ne serait pas approprié de confier ces responsabilités aux auditeurs internes. Ceux-ci peuvent toutefois aider l'auditeur externe à rassembler les informations dont il a besoin pour résoudre les divergences dans les réponses à des demandes de confirmation.

A38. La part de jugement qui intervient et le risque d'anomalies significatives sont également pertinents pour déterminer quels travaux peuvent être confiés aux auditeurs internes qui fournissent une assistance directe. Par exemple, lorsque l'évaluation des comptes clients est considérée comme un secteur à l'égard duquel le risque est élevé, l'auditeur externe pourrait confier le contrôle de l'exactitude de la balance chronologique à un auditeur interne qui lui fournit une assistance directe. Toutefois, comme l'évaluation du caractère adéquat de la provision fondée sur la balance chronologique ferait appel à une part de jugement autre que limitée, il ne serait pas approprié de confier cette dernière procédure à un auditeur interne qui fournit une assistance directe.

A39. Nonobstant la direction, la supervision et la revue assurées par l'auditeur externe, un recours excessif à l'assistance directe des auditeurs internes peut avoir une incidence sur les perceptions concernant l'indépendance dans le cadre de la mission d'audit externe.

Recours à l'assistance directe des auditeurs internes (Réf. : par. 34)

A40. Étant donné que les personnes qui travaillent au sein de la fonction d'audit interne ne sont pas indépendantes de l'entité comme l'auditeur externe est tenu de l'être lorsqu'il exprime une opinion sur les états financiers, la direction, la supervision et la revue, par l'auditeur externe, des travaux réalisés par les auditeurs internes qui fournissent une assistance directe seront généralement de nature différente et plus poussées que si les travaux avaient été réalisés par des membres de l'équipe de mission.

A41. Lorsqu'il dirige les auditeurs internes, l'auditeur externe peut par exemple leur rappeler de porter à son attention les problèmes de comptabilité et d'audit relevés au cours de l'audit. Lorsqu'il passe en revue les travaux réalisés par les auditeurs internes, l'auditeur externe se demande entre autres si des éléments probants suffisants et appropriés ont été obtenus dans les circonstances, et si ces éléments étayent les conclusions dégagées.

---

[29] Norme ISA 315 (révisée), alinéa 6 a).

[30] Norme ISA 505, *Confirmations externes*, paragraphes 7 et 16.

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT 620

UTILISATION PAR L'AUDITEUR DES TRAVAUX D'UN EXPERT DE SON CHOIX

(En vigueur pour les audits d'états financiers des périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009.)

SOMMAIRE

Paragraphe

Introduction

Champ d'application de la présente norme ISA 1-2

Responsabilité de l'auditeur concernant l'opinion d'audit 3

Date d'entrée en vigueur 4

Objectifs 5

Définitions 6

Exigences

Détermination de la nécessité pour l'auditeur de faire appel à un expert de son choix 7

Nature, calendrier et étendue des procédures d'audit 8

Compétence, capacités et objectivité de l'expert choisi par l'auditeur 9

Acquisition d'une compréhension du domaine d'expertise de l'expert choisi par l'auditeur 10

Accord avec l'expert choisi par l'auditeur 11

Évaluation du caractère adéquat des travaux de l'expert choisi par l'auditeur 12-13

Mention de l'expert choisi par l'auditeur dans le rapport de l'auditeur 14-15

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Définition d'un expert choisi par l'auditeur A1-A3

Détermination de la nécessité pour l'auditeur de faire appel à un expert de son choix A4-A9

Nature, calendrier et étendue des procédures d'audit A10-A13

Compétence, capacités et objectivité de l'expert choisi par l'auditeur A14-A20

Acquisition d'une compréhension du domaine d'expertise de l'expert choisi par l'auditeur A21-A22

Accord avec l'expert choisi par l'auditeur A23-A31

Évaluation du caractère adéquat des travaux de l'expert choisi par l'auditeur A32-A40

Mention de l'expert choisi par l'auditeur dans le rapport de l'auditeur A41-A42

Annexe : Éléments à prendre en considération aux fins de l'accord entre l'auditeur et un expert externe de son choix

La Norme internationale d'audit (ISA) 620, *Utilisation par l'auditeur des travaux d'un expert de son choix*, 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 des responsabilités qui incombent à l'auditeur en ce qui concerne les travaux effectués par une personne physique ou une organisation dans un domaine d'expertise autre que la comptabilité ou l'audit, lorsque ces travaux sont utilisés pour aider l'auditeur à obtenir des éléments probants suffisants et appropriés.

2. La présente norme ISA ne traite pas :

   a) des situations où l'équipe de mission comprend un membre, ou consulte une personne physique ou une organisation, possédant une expertise dans un domaine spécialisé de la comptabilité ou de l'audit, ce dont traite la norme ISA 220[1] ;

   b) de l'utilisation par l'auditeur des travaux effectués par une personne physique ou une organisation possédant une expertise dans un domaine autre que la comptabilité ou l'audit et dont les travaux dans ce domaine sont utilisés par l'entité afin de l'aider dans la préparation des états financiers (un expert choisi par la direction), ce dont traite la norme ISA 500[2].

Responsabilité de l'auditeur concernant l'opinion d'audit

3. L'auditeur assume l'entière responsabilité de l'opinion d'audit qu'il exprime, et l'utilisation qu'il fait des travaux d'un expert de son choix n'atténue en rien cette responsabilité. Néanmoins, si l'auditeur qui utilise les travaux d'un tel expert conclut, après s'être conformé à la présente norme ISA, que les travaux de cet expert sont adéquats par rapport à ses besoins, il peut accepter les constatations ou les conclusions de cet expert dans le domaine d'expertise de celui-ci en tant qu'éléments probants appropriés.

Date d'entrée en vigueur

4. La présente norme ISA s'applique aux audits d'états financiers des périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009.

Objectifs

5. Les objectifs de l'auditeur sont :

   a) de déterminer s'il convient d'utiliser les travaux d'un expert de son choix ;

   b) lorsqu'il utilise les travaux d'un expert de son choix, de déterminer si ceux-ci sont adéquats par rapport à ses besoins.

Définitions

6. Dans les normes ISA, on entend par :

   a) « expert choisi par l'auditeur » [ou « expert de son choix » lorsque le contexte est clair], une personne physique ou une organisation possédant une expertise dans un domaine autre que la comptabilité ou l'audit et dont les travaux dans ce domaine sont utilisés par l'auditeur dans

---

[1] Norme ISA 220, *Contrôle qualité d'un audit d'états financiers*, paragraphes A11 et A21 à A23.

[2] Norme ISA 500, *Éléments probants*, paragraphes A35 à A49.

sa recherche d'éléments probants suffisants et appropriés. Il peut s'agir d'un expert interne (soit un associé[3] ou un membre du personnel professionnel, y compris du personnel professionnel temporaire, du cabinet de l'auditeur ou d'un autre cabinet membre du réseau) ou d'un expert externe ; (Réf. : par. A1 à A3)

b) « expertise », des compétences, des connaissances et de l'expérience dans un domaine en particulier ;

c) « expert choisi par la direction » [ou « expert de son choix » lorsque le contexte est clair], une personne physique ou une organisation possédant une expertise dans un domaine autre que la comptabilité ou l'audit et dont les travaux dans ce domaine sont utilisés par l'entité afin de l'aider dans la préparation des états financiers.

Exigences

Détermination de la nécessité pour l'auditeur de faire appel à un expert de son choix

7. Lorsqu'une expertise dans un domaine autre que la comptabilité ou l'audit est nécessaire pour obtenir des éléments probants suffisants et appropriés, l'auditeur doit déterminer s'il y a lieu d'utiliser les travaux d'un expert. (Réf. : par. A4 à A9)

Nature, calendrier et étendue des procédures d'audit

8. La nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit visées par les exigences des paragraphes 9 à 13 de la présente norme ISA varieront selon les circonstances. Lors de la détermination de la nature, du calendrier et de l'étendue de ces procédures, l'auditeur doit notamment tenir compte des facteurs suivants : (Réf. : par. A10)

a) la nature de l'objet des travaux de l'expert ;

b) les risques d'anomalies significatives liés à l'objet des travaux de l'expert ;

c) l'importance des travaux de l'expert dans le cadre de l'audit ;

d) les connaissances et l'expérience que possède l'auditeur au sujet des travaux réalisés antérieurement par l'expert ;

e) le fait que l'expert soit soumis ou non aux politiques et procédures de contrôle qualité du cabinet. (Réf. : par. A11 à A13)

Compétence, capacités et objectivité de l'expert choisi par l'auditeur

9. L'auditeur doit évaluer si l'expert possède la compétence, les capacités et l'objectivité nécessaires par rapport à ses besoins. Dans le cas d'un expert externe, l'évaluation de l'objectivité doit comprendre des demandes d'informations concernant les intérêts ou relations pouvant constituer une menace à l'objectivité de l'expert. (Réf. : par. A14 à A20)

Acquisition d'une compréhension du domaine d'expertise de l'expert choisi par l'auditeur

10. L'auditeur doit acquérir une compréhension suffisante du domaine d'expertise de l'expert pour pouvoir : (Réf. : par. A21 et A22)

---

[3] Le cas échéant, les termes «associé» et «cabinet» s'entendent de leurs équivalents dans le secteur public.

a) déterminer la nature, l'étendue et les objectifs des travaux de l'expert par rapport à ses besoins ;

b) évaluer le caractère adéquat de ces travaux par rapport à ses besoins.

Accord avec l'expert choisi par l'auditeur

11. L'auditeur doit s'entendre avec l'expert de son choix, par écrit s'il y a lieu, sur les points suivants : (Réf. : par. A23 à A26)

a) la nature, l'étendue et les objectifs des travaux de l'expert ; (Réf. : par. A27)

b) les rôles et responsabilités respectifs de l'auditeur et de l'expert ; (Réf. : par. A28 et A29)

c) la nature, le calendrier et l'étendue des communications entre l'auditeur et l'expert, y compris la forme du ou des rapports que ce dernier aura à fournir ; (Réf. : par. A30)

d) la nécessité pour l'expert de respecter les exigences en matière de confidentialité. (Réf. : par. A31)

Évaluation du caractère adéquat des travaux de l'expert choisi par l'auditeur

12. L'auditeur doit évaluer le caractère adéquat des travaux de l'expert par rapport à ses besoins, y compris : (Réf. : par. A32)

a) la pertinence et le caractère raisonnable des constatations ou conclusions de l'expert et leur cohérence avec les autres éléments probants ; (Réf. : par. A33 et A34)

b) si les travaux de l'expert font appel à des hypothèses et à des méthodes importantes, la pertinence et le caractère raisonnable de ces hypothèses et méthodes dans les circonstances ; (Réf. : par. A35 à A37)

c) si les travaux de l'expert nécessitent l'utilisation de données de base qui sont importantes pour les travaux de celui-ci, la pertinence, l'exhaustivité et l'exactitude de ces données. (Réf. : par. A38 et A39)

13. Si l'auditeur détermine que les travaux de l'expert ne sont pas adéquats par rapport à ses besoins, il doit : (Réf. : par. A40)

a) ou bien s'entendre avec l'expert sur la nature et l'étendue des travaux complémentaires devant être réalisés par celui-ci ;

b) ou bien mettre en œuvre des procédures d'audit supplémentaires appropriées par rapport aux circonstances.

Mention de l'expert choisi par l'auditeur dans le rapport de l'auditeur

14. L'auditeur ne doit pas faire mention des travaux d'un expert dans un rapport d'auditeur où il exprime une opinion non modifiée, à moins qu'un texte légal ou réglementaire ne l'y oblige. Lorsque c'est le cas, il doit alors préciser dans son rapport qu'une telle mention n'atténue en rien sa responsabilité pour ce qui concerne son opinion. (Réf. : par. A41)

15. Si, dans son rapport d'auditeur, l'auditeur fait mention des travaux d'un expert parce qu'une telle mention est utile pour comprendre une opinion modifiée, il doit préciser dans son rapport qu'une

telle mention n'atténue en rien sa responsabilité pour ce qui concerne cette opinion. (Réf. : par. A42)

***

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Définition d'un expert choisi par l'auditeur (Réf. : alinéa 6 a))

A1. Une expertise dans un domaine autre que la comptabilité ou l'audit peut comprendre une expertise liée :

- à l'évaluation d'instruments financiers complexes, de terrains et de bâtiments, d'installations de production, de bijoux, d'œuvres d'art, d'antiquités, d'actifs incorporels, d'actifs acquis et de passifs pris en charge lors d'un regroupement d'entreprises ainsi que d'actifs qui pourraient avoir subi une dépréciation ;
- aux calculs actuariels de passifs liés à des contrats d'assurance ou à des régimes d'avantages sociaux ;
- à l'estimation de réserves de pétrole et de gaz ;
- à l'évaluation de passifs environnementaux ainsi que de coûts de dépollution ;
- à l'interprétation de contrats et de textes légaux ou réglementaires ;
- à l'analyse de situations fiscales complexes ou inhabituelles.

A2. Bien souvent, il est facile de distinguer l'expertise en comptabilité ou en audit de l'expertise dans un autre domaine, même lorsqu'il s'agit d'une expertise dans un domaine spécialisé de la comptabilité ou de l'audit. Par exemple, il est souvent facile de faire une distinction entre une personne possédant une expertise dans l'application de méthodes de comptabilisation des impôts différés et une personne qui est un expert en droit fiscal. La première n'est pas un expert aux fins de la présente norme ISA, car son expertise relève de la comptabilité, tandis que la seconde est un expert aux fins de la présente norme ISA, car son expertise relève du droit. On peut également faire des distinctions semblables dans d'autres domaines, par exemple entre une expertise en matière de méthodes de comptabilisation des instruments financiers et une expertise en matière d'élaboration de modèles complexes aux fins de l'évaluation des instruments financiers. Dans certains cas, toutefois, en particulier lorsqu'il s'agit d'un nouveau domaine d'expertise en comptabilité ou en audit, l'auditeur devra exercer son jugement professionnel pour déterminer si l'expertise a rapport à des domaines spécialisés de la comptabilité ou de l'audit ou à un autre domaine. Dans l'exercice de son jugement, l'auditeur pourra s'appuyer sur les règles et normes professionnelles concernant la formation et les compétences requises des comptables et des auditeurs[4].

A3. Il est nécessaire de faire preuve de jugement lors de la prise en considération de l'incidence éventuelle, sur la mise en œuvre des exigences de la présente norme ISA, du fait que l'expert est ou bien une personne physique ou bien une organisation. Par exemple, lors de son évaluation de la compétence, des capacités et de l'objectivité de l'expert, il peut arriver que l'auditeur tienne

[4] Par exemple, il peut être utile de consulter l'International Education Standard portant sur les exigences en matière de compétence pour les professionnels de l'audit (IES 8).

compte du fait que l'expert est une organisation dont il a déjà retenu les services, même s'il n'a jamais traité avec la personne physique affectée par l'organisation à la mission en cause. À l'inverse, il se peut aussi que l'auditeur connaisse bien les travaux d'un expert en particulier, mais non l'organisation au service de laquelle il est entré. Dans les deux cas, les qualités personnelles de la personne physique ainsi que les méthodes et systèmes de gestion de l'organisation (comme ses systèmes de contrôle qualité) peuvent revêtir de l'importance aux fins de l'évaluation de l'auditeur.

Détermination de la nécessité pour l'auditeur de faire appel à un expert de son choix (Réf. : par. 7)

A4. L'auditeur peut juger nécessaire de faire appel à un expert pour l'assister dans ses travaux en ce qui concerne l'un ou plusieurs des aspects suivants :

- l'acquisition d'une compréhension de l'entité et de son environnement, y compris son contrôle interne ;
- l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives ;
- la définition et la mise en œuvre de réponses globales à l'évaluation des risques au niveau des états financiers ;
- la conception et la mise en œuvre de procédures d'audit complémentaires pour répondre à l'évaluation des risques au niveau des assertions, soit des tests des contrôles ou des procédures de corroboration ;
- l'évaluation du caractère suffisant et approprié des éléments probants obtenus aux fins de la formation d'une opinion sur les états financiers.

A5. Les risques d'anomalies significatives peuvent augmenter lorsqu'une expertise dans un domaine autre que la comptabilité est requise par la direction aux fins de la préparation des états financiers : en effet, cela peut par exemple indiquer un certain degré de complexité, ou encore indiquer que la direction ne possède peut-être pas de connaissances dans le domaine d'expertise. Si la direction ne possède pas l'expertise nécessaire pour la préparation des états financiers, il peut être fait appel à un expert choisi par la direction lors de la prise en considération de ces risques. Des contrôles pertinents, y compris des contrôles liés au travail d'un expert choisi par la direction, le cas échéant, peuvent également réduire les risques d'anomalies significatives.

A6. Si la préparation des états financiers implique l'utilisation d'une expertise dans un domaine autre que la comptabilité, il se peut que l'auditeur, qui est compétent en comptabilité et en audit, ne possède pas l'expertise nécessaire pour auditer ces états financiers. L'associé responsable de la mission est tenu de s'assurer que l'équipe de mission, ainsi que les experts choisis par l'auditeur qui ne font pas partie de l'équipe, possèdent collectivement la compétence et les capacités appropriées pour réaliser la mission d'audit[5]. En outre, l'auditeur est tenu de déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des ressources nécessaires pour réaliser la mission[6]. La décision de l'auditeur quant à l'utilisation ou non des travaux d'un expert de son choix et, le cas échéant, la détermination du moment et de l'étendue de cette utilisation, l'aident à satisfaire à ces exigences. À mesure que l'audit progresse, ou que les circonstances changent, l'auditeur pourrait avoir à reconsidérer des décisions antérieures au sujet de l'utilisation des travaux de l'expert.

---

[5] Norme ISA 220, paragraphe 14.

[6] Norme ISA 300, *Planification d'un audit d'états financiers*, alinéa 8 e).

A7. L'auditeur qui n'est pas un expert dans un domaine pertinent autre que la comptabilité ou l'audit peut néanmoins réussir à acquérir une compréhension suffisante de ce domaine pour réaliser l'audit sans faire appel à un expert. Cette compréhension peut notamment être acquise :

- en réalisant des audits auprès d'entités pour lesquelles cette expertise particulière est nécessaire à la préparation de leurs états financiers ;
- en suivant des cours théoriques ou des séances de perfectionnement professionnel dans le domaine. Il peut s'agir de cours structurés ou d'entretiens avec des personnes possédant une expertise dans le domaine pertinent qui permettront à l'auditeur d'améliorer sa capacité de compréhension des questions ayant trait à ce domaine. De tels entretiens se distinguent des consultations auprès d'un expert choisi par l'auditeur qui portent sur un ensemble précis de circonstances propres à la mission et dans le cadre desquelles l'expert est informé de tous les faits pertinents pouvant lui permettre de donner un avis éclairé sur les questions en cause[7] ;
- en s'entretenant avec des auditeurs qui ont déjà réalisé des missions similaires.

A8. Dans d'autres cas, cependant, l'auditeur peut déterminer qu'il est nécessaire, ou souhaitable, de recourir à un expert de son choix afin de faciliter l'obtention d'éléments probants suffisants et appropriés. Les facteurs à prendre en considération dans la prise d'une telle décision peuvent comprendre, entre autres :

- si la direction a eu recours à un expert de son choix pour la préparation des états financiers (voir le paragraphe A9) ;
- la nature et l'importance des questions liées au domaine d'expertise, y compris leur complexité ;
- les risques d'anomalies significatives associés à ces questions ;
- la nature prévue des procédures visant à répondre aux risques identifiés, y compris les connaissances et l'expérience de l'auditeur concernant les travaux d'experts relatifs à ces questions, ainsi que la disponibilité d'autres sources d'éléments probants.

A9. Lorsque la direction a eu recours à un expert pour la préparation des états financiers, la décision de l'auditeur d'avoir recours ou non à un expert de son choix peut également être influencée par les facteurs suivants :

- la nature, l'étendue et les objectifs des travaux de l'expert choisi par la direction ;
- le fait que l'expert choisi par la direction soit un employé de l'entité ou un tiers auquel l'entité a fait appel pour qu'il lui fournisse les services nécessaires ;
- l'étendue du contrôle ou de l'influence que la direction peut exercer sur les travaux de l'expert qu'elle a choisi ;
- la compétence et les capacités de l'expert choisi par la direction ;

[7] Norme ISA 220, paragraphe A22.

- le fait que l'expert choisi par la direction soit soumis à des normes de performance technique ou à d'autres exigences professionnelles ou sectorielles ;
- les contrôles exercés au sein de l'entité sur les travaux de l'expert choisi par la direction.

La norme ISA 500[8] contient des exigences et des indications concernant l'incidence de la compétence, des capacités et de l'objectivité des experts choisis par la direction sur la fiabilité des éléments probants.

Nature, calendrier et étendue des procédures d'audit (Réf. : par. 8)

A10. La nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit visées par les exigences des paragraphes 9 à 13 de la présente norme ISA varieront selon les circonstances. Par exemple, les facteurs suivants pourraient donner à penser qu'il est nécessaire de mettre en œuvre des procédures différentes ou plus poussées :

- les travaux de l'expert choisi par l'auditeur se rapportent à des questions importantes qui impliquent des jugements subjectifs et complexes ;
- l'auditeur n'a pas utilisé les travaux de cet expert antérieurement et il n'a aucune idée de sa compétence, de ses capacités ni de son objectivité ;
- l'expert choisi par l'auditeur met en œuvre des procédures qui font partie intégrante de l'audit, plutôt que d'être consulté pour donner un avis sur une question en particulier ;
- l'expert choisi par l'auditeur étant un expert externe, il n'est pas soumis aux politiques et procédures de contrôle qualité du cabinet.

Politiques et procédures de contrôle qualité du cabinet de l'auditeur (Réf. : alinéa 8 e))

A11. L'expert interne choisi par l'auditeur peut être un associé ou un membre du personnel professionnel, y compris du personnel professionnel temporaire, du cabinet de l'auditeur et, de ce fait, être soumis aux politiques et procédures de contrôle qualité de ce cabinet, conformément à la norme ISQC 1[9] ou à des exigences à tout le moins aussi rigoureuses[10]. Par ailleurs, cet expert interne peut être un associé ou un membre du personnel professionnel, y compris du personnel professionnel temporaire, d'un autre cabinet membre du réseau, qui peut appliquer les mêmes politiques et procédures de contrôle qualité que le cabinet de l'auditeur.

A12. Selon la norme ISQC 1[11], l'expert externe choisi par l'auditeur n'est pas membre de l'équipe de mission et il n'est pas soumis aux politiques et procédures de contrôle qualité. Dans certains pays, toutefois, les textes légaux ou réglementaires peuvent exiger que l'expert externe choisi par l'auditeur soit considéré comme un membre de l'équipe de mission ; dans ce cas, cet expert peut être soumis aux règles de déontologie pertinentes, y compris celles qui ont trait à l'indépendance, et à d'autres exigences professionnelles, selon la teneur des textes légaux ou réglementaires.

---

8 Norme ISA 500, paragraphe 8.

9 Norme ISQC 1, *Contrôle qualité des cabinets réalisant des missions d'audit ou d'examen limité d'états financiers, ainsi que d'autres missions d'assurance et de services connexes*, alinéa 12 f).

10 Norme ISA 220, paragraphe 2.

11 Norme ISQC 1, alinéa 12 f).

A13. Sauf indications contraires fournies par le cabinet ou d'autres parties, les équipes de mission sont en droit de s'appuyer sur le système de contrôle qualité du cabinet[12]. La mesure dans laquelle les équipes pourront s'appuyer sur ce système variera selon les circonstances, et pourrait avoir une incidence sur la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit en ce qui concerne des questions telles que :

- la compétence et les capacités, compte tenu des programmes de recrutement et de formation ;
- l'objectivité, les experts internes choisis par l'auditeur étant soumis aux règles de déontologie pertinentes, y compris celles qui ont trait à l'indépendance ;
- l'évaluation par l'auditeur du caractère adéquat des travaux de l'expert de son choix. Par exemple, les programmes de formation dispensés par le cabinet peuvent fournir aux experts internes choisis par l'auditeur une compréhension appropriée des liens étroits entre leur expertise et le processus d'audit. Le fait de s'appuyer sur ces programmes de formation et d'autres processus du cabinet, comme les protocoles de délimitation de l'étendue des travaux des experts internes choisis par l'auditeur, peut avoir une incidence sur la nature, le calendrier et l'étendue des procédures mises en œuvre par l'auditeur pour évaluer le caractère adéquat des travaux de l'expert de son choix ;
- le respect des exigences légales et réglementaires, compte tenu des processus de suivi ;
- l'accord avec l'expert choisi par l'auditeur.

Cet appui n'atténue en rien la responsabilité de l'auditeur de satisfaire aux exigences de la présente norme ISA.

Compétence, capacités et objectivité de l'expert choisi par l'auditeur (Réf. : par. 9)

A14. La compétence, les capacités et l'objectivité de l'expert choisi par l'auditeur sont des facteurs qui ont une incidence importante sur le caractère adéquat ou non des travaux de cet expert par rapport aux besoins de l'auditeur. La compétence se rapporte à la nature et au degré d'expertise de l'expert. Les capacités correspondent aux aptitudes de l'expert pour exercer cette compétence dans les circonstances de la mission. Les facteurs pouvant influer sur les capacités comprennent, entre autres, le lieu géographique ainsi que le temps et les ressources disponibles. L'objectivité est liée à l'incidence possible de partis pris, de conflits d'intérêts ou de l'influence de tiers sur le jugement professionnel ou le jugement en affaires de l'expert.

A15. Les informations sur la compétence, les capacités et l'objectivité d'un expert choisi par l'auditeur peuvent provenir de diverses sources, dont les suivantes :

- l'expérience personnelle acquise dans le passé en ce qui concerne les travaux effectués par cet expert ;
- les entretiens avec cet expert ;
- les entretiens avec d'autres auditeurs ou avec des tiers possédant une bonne connaissance des travaux de cet expert ;

[12] Norme ISA 220, paragraphe 4.

- la connaissance des qualifications de l'expert, de son adhésion à un corps professionnel ou à une association sectorielle, du fait qu'il est titulaire d'un permis d'exercice ou qu'il bénéficie d'une autre forme de reconnaissance externe ;
- les articles publiés ou les livres écrits par cet expert ;
- les politiques et procédures de contrôle qualité du cabinet de l'auditeur (voir les paragraphes A11 à A13).

A16. Parmi les points présentant de l'intérêt pour l'évaluation de la compétence, des capacités et de l'objectivité d'un expert choisi par l'auditeur, il y a celui de savoir si les travaux de l'expert sont soumis à des normes de performance technique ou à d'autres exigences professionnelles ou sectorielles, par exemple les normes de déontologie et d'autres exigences d'un corps professionnel ou d'une association sectorielle dont l'expert est membre, les normes d'agrément d'un organisme chargé de la délivrance de permis ou des exigences imposées par des textes légaux ou réglementaires.

A17. D'autres points, dont les suivants, sont également susceptibles de présenter un intérêt :

- la pertinence de la compétence de l'expert par rapport aux questions pour lesquelles ses travaux seront utilisés, notamment ses champs de spécialisation dans son domaine. Par exemple, un actuaire peut être spécialisé en assurance incendie, accident et risques divers, mais posséder une expertise limitée dans les calculs liés aux régimes de retraite ;
- la compétence de l'expert concernant les exigences pertinentes en comptabilité et en audit, par exemple la connaissance des hypothèses et méthodes (y compris les modèles s'il y a lieu) qui sont conformes au référentiel d'information financière applicable ;
- si des événements inattendus, des changements de circonstances ou des éléments probants recueillis lors de la mise en œuvre des procédures d'audit indiquent qu'il pourrait être nécessaire de revoir l'évaluation initiale de la compétence, des capacités et de l'objectivité de l'expert à mesure que l'audit progresse.

A18. Un large éventail de circonstances peuvent menacer l'objectivité de l'expert choisi par l'auditeur, par exemple les menaces liées à l'intérêt personnel, les menaces liées à la représentation, les menaces liées à la familiarité, les menaces liées à l'autocontrôle et les menaces liées à l'intimidation. Pour répondre à ces menaces, l'auditeur peut éliminer les circonstances qui les créent ou mettre en place des sauvegardes qui les ramènent à un niveau acceptable. Des sauvegardes peuvent également être mises en place expressément pour la mission d'audit.

A19. L'appréciation portée quant à savoir si les menaces à l'objectivité se situent à un niveau acceptable peut dépendre du rôle de l'expert choisi par l'auditeur et de l'importance de ses travaux dans le contexte de l'audit. Il se pourrait, dans certains cas, qu'il soit impossible d'éliminer les circonstances qui créent ces menaces ou de mettre en place des sauvegardes pour les ramener à un niveau acceptable, par exemple si l'expert que l'auditeur entend choisir est une personne ayant joué un rôle important dans la préparation de l'information faisant l'objet de l'audit, c'est-à-dire si l'expert choisi par l'auditeur a agi à titre d'expert choisi par la direction.

A20. Lors de l'évaluation de l'objectivité d'un expert externe choisi par l'auditeur, il peut être pertinent :

a) de s'enquérir auprès de l'entité de toute question d'intérêt ou de toute relation connues entre elle et l'expert qui pourraient avoir une incidence sur l'objectivité de l'expert ;

b) de s'entretenir avec l'expert au sujet des sauvegardes applicables, y compris les exigences professionnelles auxquelles il est soumis, et d'évaluer si les sauvegardes sont adéquates pour ramener les menaces à un niveau acceptable. Les intérêts et les relations dont il pourrait être pertinent de s'entretenir avec l'expert comprennent :

- les intérêts financiers ;
- les relations d'affaires et les liens personnels ;
- la prestation d'autres services par l'expert, et par l'organisation si l'expert externe est une organisation.

Dans certains cas, il pourrait être approprié pour l'auditeur d'obtenir une déclaration écrite de la part de l'expert externe au sujet de tout intérêt dans l'entité ou de toute relation entre lui et l'entité dont il a connaissance.

Acquisition d'une compréhension du domaine d'expertise de l'expert choisi par l'auditeur (Réf. : par. 10)

A21. L'auditeur peut acquérir une compréhension du domaine d'expertise de l'expert qu'il choisit par les moyens décrits au paragraphe A7, ou en s'entretenant avec cet expert.

A22. Voici certains des aspects du domaine d'expertise de l'expert qui peuvent revêtir de l'importance pour la compréhension de ce domaine par l'auditeur :

- le fait que le domaine d'expertise comporte ou non des champs de spécialisation qui sont pertinents pour l'audit (voir le paragraphe A17) ;
- l'obligation ou non de respecter des normes professionnelles ou autres, ainsi que des exigences légales ou réglementaires ;
- les hypothèses et méthodes (y compris les modèles s'il y a lieu) utilisées par l'expert, et le fait qu'elles soient ou non généralement admises dans son domaine d'expertise et appropriées aux fins de l'information financière ;
- la nature des données ou informations internes ou externes utilisées par l'expert.

Accord avec l'expert choisi par l'auditeur (Réf. : par. 11)

A23. La nature, l'étendue et les objectifs des travaux de l'expert choisi par l'auditeur peuvent varier considérablement selon les circonstances, tout comme les rôles et responsabilités respectifs de l'auditeur et de l'expert, ainsi que la nature, le calendrier et l'étendue des communications entre l'auditeur et l'expert. Il est donc nécessaire que ces questions fassent l'objet d'un accord entre l'auditeur et l'expert, peu importe que cet expert soit un expert externe ou un expert interne.

A24. Les facteurs mentionnés au paragraphe 8 peuvent avoir une incidence sur le degré de détail et de formalité de l'accord entre l'auditeur et l'expert, y compris sur la détermination de la pertinence d'établir ou non un accord écrit. Par exemple, la présence des facteurs suivants peut donner à croire qu'il est nécessaire d'établir un accord plus détaillé, ou encore d'établir un accord écrit :

- l'expert aura accès à des informations sensibles ou confidentielles concernant l'entité ;
- les rôles et responsabilités respectifs de l'auditeur et de l'expert diffèrent de ceux auxquels on s'attend généralement ;
- des exigences légales ou réglementaires émanant de plusieurs pays s'appliquent ;
- les questions faisant l'objet des travaux de l'expert sont hautement complexes ;
- l'auditeur n'a jamais utilisé antérieurement de travaux réalisés par cet expert ;
- l'ampleur des travaux de l'expert et leur importance dans le contexte de l'audit sont considérables.

A25. L'accord entre l'auditeur et l'expert prend souvent la forme d'une lettre de mission. L'annexe énumère les éléments que l'auditeur peut envisager d'inclure dans une telle lettre, ou dans toute autre forme d'accord intervenu avec l'expert.

A26. Si l'accord entre l'auditeur et l'expert n'a pas été établi par écrit, il est possible d'en attester l'existence dans les documents suivants :

- les notes de planification, ou encore les feuilles de travail connexes comme le programme d'audit ;
- les politiques et procédures du cabinet de l'auditeur. Dans le cas d'un expert interne, les politiques et procédures établies auxquelles cet expert est soumis peuvent comprendre des politiques et procédures particulières liées à ses travaux. L'étendue de la documentation à inclure dans le dossier de travail de l'auditeur dépend de la nature de telles politiques et procédures. Par exemple, il se peut qu'aucune documentation ne soit requise dans le dossier de travail de l'auditeur si le cabinet de ce dernier a établi des protocoles détaillés visant les circonstances dans lesquelles les travaux d'un tel expert sont utilisés.

Nature, étendue et objectifs des travaux (Réf. : alinéa 11 a))

A27. Dans le cadre de l'accord sur la nature, l'étendue et les objectifs des travaux de l'expert choisi par l'auditeur, il peut souvent être opportun de s'entretenir sur les normes de performance technique ou autres exigences professionnelles ou sectorielles pertinentes auxquelles l'expert se conformera.

Rôles et responsabilités respectifs (Réf. : alinéa 11 b))

A28. L'accord sur les rôles et responsabilités respectifs de l'auditeur et de l'expert de son choix peut inclure ce qui suit :

- si l'auditeur ou l'expert effectuera des tests détaillés sur les données de base ;
- un consentement à ce que l'auditeur s'entretienne des constatations ou conclusions de l'expert avec l'entité ou des tiers, et à ce qu'il fournisse des précisions concernant ces constatations ou conclusions dans le fondement d'une opinion modifiée dans le rapport de l'auditeur, au besoin (voir le paragraphe A42) ;
- un engagement à informer l'expert des conclusions de l'auditeur concernant ses travaux.

Dossier de travail

A29. L'accord sur les rôles et responsabilités respectifs de l'auditeur et de l'expert de son choix peut également comprendre un accord sur l'accès de chacun aux dossiers de travail de l'autre et sur la conservation de ces dossiers de travail. Lorsque l'expert est un membre de l'équipe de mission, le dossier de travail de cet expert fait partie de la documentation de l'audit. Sous réserve d'un accord stipulant le contraire, le dossier de travail de l'expert externe lui appartient en propre et ne fait pas partie de la documentation de l'audit.

Communication (Réf. : alinéa 11 c))

A30. Une communication bilatérale efficace facilite la coordination adéquate de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures de l'expert choisi par l'auditeur avec les autres travaux effectués dans le cadre de l'audit, et permet de modifier de manière appropriée les objectifs de l'expert au cours de l'audit. Par exemple, lorsque les travaux de l'expert sont liés aux conclusions de l'auditeur concernant un risque important, il peut être pertinent de délivrer un rapport écrit en bonne et due forme à la fin des travaux de l'expert, et de présenter des comptes rendus oraux pendant la réalisation des travaux. La désignation d'associés ou de membres du personnel professionnel particuliers pour communiquer avec l'expert et l'existence de procédures de communication entre l'expert et l'entité favorisent une communication efficace en temps opportun, notamment dans les missions de grande envergure.

Confidentialité (Réf. : alinéa 11 d))

A31. Il est nécessaire que l'expert choisi par l'auditeur soit également soumis aux dispositions de confidentialité des règles de déontologie pertinentes qui s'appliquent à l'auditeur. Des textes légaux ou réglementaires peuvent imposer des exigences additionnelles. L'entité pourra aussi avoir demandé que des dispositions précises en matière de confidentialité fassent l'objet d'une entente avec les experts externes.

Évaluation du caractère adéquat des travaux de l'expert choisi par l'auditeur (Réf. : par. 12)

A32. L'évaluation par l'auditeur de la compétence, des capacités et de l'objectivité de l'expert de son choix, le niveau des connaissances de l'auditeur dans le domaine d'expertise de l'expert, ainsi que la nature des travaux réalisés par cet expert ont une incidence sur la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit à mettre en œuvre pour évaluer le caractère adéquat des travaux de l'expert par rapport aux besoins de l'auditeur.

Constatations et conclusions de l'expert choisi par l'auditeur (Réf. : alinéa 12 a))

A33. Les procédures spécifiques à mettre en œuvre pour évaluer le caractère adéquat des travaux de l'expert par rapport aux besoins de l'auditeur peuvent notamment comprendre :

- des demandes d'informations auprès de l'expert ;
- l'examen du dossier de travail et des rapports de l'expert ;
- des procédures de corroboration, comme :
  - l'observation des travaux de l'expert,

  - l'examen de données publiées, comme des rapports statistiques émanant de sources de bonne réputation et faisant autorité,
  - la confirmation de questions pertinentes auprès de tiers,
  - la mise en œuvre de procédures analytiques détaillées,
  - la réexécution de certains calculs ;
- les entretiens avec un autre expert possédant une expertise pertinente lorsque, par exemple, les constatations ou conclusions de l'expert choisi par l'auditeur ne concordent pas avec d'autres éléments probants ;
- des entretiens avec la direction au sujet du rapport de l'expert.

A34. Les facteurs suivants peuvent notamment être dignes d'attention lors de l'évaluation de la pertinence et du caractère raisonnable des constatations ou conclusions de l'expert choisi par l'auditeur, que ces constatations ou conclusions soient présentées dans un rapport ou sous une autre forme :

- sont-elles présentées de manière cohérente par rapport aux normes ayant cours dans la profession ou le secteur d'activité de l'expert ?
- sont-elles communiquées clairement et comprennent-elles une mention des objectifs convenus avec l'auditeur, de l'étendue des travaux réalisés et des normes appliquées ?
- portent-elles sur une période appropriée et les événements postérieurs à la date de clôture, le cas échéant, ont-ils été pris en considération ?
- font-elles l'objet d'une restriction ou d'une limitation quant à leur utilisation et, le cas échéant, cette situation a-t-elle des incidences pour l'auditeur ?
- sont-elles fondées sur une prise en considération appropriée des erreurs ou des écarts relevés par l'expert ?

Hypothèses, méthodes et données de base

Hypothèses et méthodes (Réf. : alinéa 12 b))

A35. Lorsque les travaux de l'expert choisi par l'auditeur consistent à évaluer des hypothèses et des méthodes sous-jacentes (y compris des modèles s'il y a lieu) utilisées par la direction pour établir une estimation comptable, il est probable que les procédures mises en œuvre par l'auditeur viseront avant tout à déterminer si l'expert a adéquatement passé en revue ces hypothèses et méthodes. Lorsque les travaux de l'expert consistent à établir pour l'auditeur une estimation ponctuelle ou un intervalle de confiance à des fins de comparaison avec une estimation ponctuelle de la direction, il se peut que les procédures mises en œuvre par l'auditeur visent avant tout à évaluer les hypothèses et méthodes (y compris les modèles s'il y a lieu) utilisées par l'expert.

A36. La norme ISA 540[13] traite des hypothèses et des méthodes utilisées par la direction pour établir les estimations comptables, ce qui comprend le recours, dans certains cas, à des modèles hautement spécialisés mis au point par l'entité. Bien que cette norme ait été élaborée en fonction de l'obtention par l'auditeur d'éléments probants suffisants et appropriés concernant les hypothèses et méthodes de la direction, elle peut également aider l'auditeur à évaluer les hypothèses et les méthodes de l'expert.

A37. Lorsque les travaux de l'expert impliquent l'utilisation d'hypothèses et de méthodes importantes, les facteurs suivants peuvent notamment être pertinents aux fins de l'évaluation par l'auditeur de ces hypothèses et méthodes :

- sont-elles généralement acceptées dans le domaine de l'expert ?
- sont-elles conformes aux exigences du référentiel d'information financière applicable ?
- dépendent-elles de l'utilisation de modèles spécialisés ?
- concordent-elles avec les hypothèses et les méthodes de la direction et, si ce n'est pas le cas, quelle est la raison et quelles sont les incidences des différences ?

Données de base utilisées par l'expert choisi par l'auditeur (Réf. : alinéa 12 c))

A38. Lorsque les travaux de l'expert choisi par l'auditeur nécessitent l'utilisation de données de base qui sont importantes pour les travaux de celui-ci, des procédures comme les suivantes peuvent être utilisées pour tester ces données :

- la vérification de l'origine des données, y compris l'acquisition d'une compréhension des contrôles internes sur les données et, lorsque cela est pertinent, de leur transmission et, s'il y a lieu, la mise en œuvre de tests portant sur ces contrôles et, le cas échéant, sur la transmission des données à l'expert ;
- la revue des données pour s'assurer de leur exhaustivité et de leur cohérence interne.

A39. Dans de nombreux cas, l'auditeur peut tester les données de base. Dans d'autres cas cependant, lorsque les données de base utilisées par l'expert sont de nature hautement techniques en ce qui concerne le domaine de l'expert, ce dernier peut tester les données de base. Si l'expert a testé les données de base, une façon appropriée pour l'auditeur d'évaluer la pertinence, l'exhaustivité et l'exactitude des données peut consister à demander des informations à cet expert ou encore à superviser ou à passer en revue les tests exécutés par cet expert.

Travaux inadéquats (Réf. : par. 13)

A40. Si l'auditeur conclut que les travaux de l'expert ne sont pas adéquats par rapport à ses besoins et qu'il ne peut résoudre le problème en mettant en œuvre les procédures d'audit supplémentaires exigées au paragraphe 13, qui peuvent impliquer la réalisation de travaux complémentaires par l'expert et par l'auditeur, ou encore le recours à un autre expert, interne ou externe, il lui faudra

[13] Norme ISA 540, *Audit des estimations comptables, y compris les estimations comptables en juste valeur, et des informations y afférentes à fournir*, paragraphes 8, 13 et 15.

peut-être exprimer une opinion modifiée dans son rapport, conformément à la norme ISA 705 (révisée), étant donné qu'il n'aura pas obtenu des éléments probants suffisants et appropriés[14].

Mention de l'expert choisi par l'auditeur dans le rapport de l'auditeur (Réf. : par. 14 et 15)

A41. Dans certains cas, les textes légaux ou réglementaires peuvent exiger de faire mention des travaux de l'expert, par exemple à des fins de transparence dans le secteur public.

A42. Il peut être approprié, dans certaines circonstances, de faire mention de l'expert dans un rapport de l'auditeur contenant une opinion modifiée, pour expliquer la nature de la modification. Dans de telles circonstances, l'auditeur peut avoir à demander la permission de l'expert avant d'ajouter cette mention.

[14] Norme ISA 705 (révisée), *Expression d'une opinion modifiée dans le rapport de l'auditeur indépendant*, alinéa 6 b).

Annexe

(Réf. : par. A25)

Éléments à prendre en considération aux fins de l'accord entre l'auditeur et un expert externe de son choix

La présente annexe donne une liste des éléments que l'auditeur peut envisager d'inclure dans tout accord conclu avec un expert externe de son choix. Cette liste est donnée à titre d'exemple et n'est pas exhaustive ; elle ne vise qu'à servir de guide à utiliser dans le cadre de la mise en application des dispositions de la présente norme ISA. Les circonstances de la mission dicteront la nécessité d'inclure ou non des éléments en particulier dans l'accord. La liste peut également être utile pour choisir les éléments à inclure dans un accord avec un expert interne choisi par l'auditeur.

Nature, étendue et objectifs des travaux de l'expert externe choisi par l'auditeur

- La nature et l'étendue des procédures à mettre en œuvre par l'expert externe.
- Les objectifs des travaux de l'expert externe dans le contexte des considérations de caractère significatif et de risque propres aux questions auxquelles se rapportent les travaux de l'expert externe et, le cas échéant, dans le contexte du référentiel d'information financière applicable.
- Les normes de performance technique ou autres exigences professionnelles ou sectorielles auxquelles l'expert externe se conformera.
- Les hypothèses et méthodes (y compris les modèles s'il y a lieu) que l'expert externe utilisera, ainsi que leur autorité.
- La date visée par les travaux de l'expert ou, le cas échéant, la période sur laquelle porteront les tests de l'expert, ainsi que les exigences relatives aux événements postérieurs à la date de clôture.

Rôles et responsabilités respectifs de l'auditeur et de l'expert externe de son choix

- Les normes pertinentes en matière d'audit et de comptabilité ainsi que les exigences légales ou réglementaires pertinentes.
- Le consentement de l'expert externe à ce que l'auditeur utilise son rapport aux fins prévues, y compris à ce qu'il en fasse mention ou en communique le contenu à des tiers, par exemple la mention du rapport de l'expert dans le paragraphe expliquant le fondement d'une opinion modifiée dans le rapport de l'auditeur, au besoin, ou la communication de son contenu à la direction ou à un comité d'audit.
- La nature et l'étendue de la revue par l'auditeur des travaux de l'expert externe.
- Qui, de l'auditeur ou de l'expert externe, testera les données de base.
- L'accès de l'expert externe aux documents, aux fichiers et au personnel de l'entité ainsi qu'aux experts dont les services sont retenus par l'entité.
- Les procédures de communication entre l'expert externe et l'entité.

- L'accès de l'auditeur et de l'expert externe au dossier de travail de l'autre.
- La propriété et le contrôle des dossiers de travail au cours de la mission et par la suite, y compris les exigences en matière de conservation des fichiers.
- La responsabilité incombant à l'expert externe de réaliser ses travaux avec compétence et diligence.
- La compétence et les capacités de l'expert externe en ce qui concerne la réalisation des travaux.
- La présomption que l'expert externe utilisera toutes les connaissances qu'il possède et qui sont pertinentes pour l'audit ou, si ce n'est pas le cas, qu'il en informera l'auditeur.
- Toute restriction quant à l'association du nom de l'expert externe au rapport de l'auditeur.
- Tout engagement à informer l'expert externe des conclusions de l'auditeur concernant ses travaux.

Communications et rapports

- Les modes de communication et la fréquence des communications, y compris :
  - comment les constatations ou conclusions de l'expert externe choisi par l'auditeur seront présentées (par exemple, rapport écrit ou verbal, informations transmises en continu à l'équipe de mission, etc.) ;
  - la désignation des personnes au sein de l'équipe de mission qui seront expressément chargées d'assurer la liaison avec l'expert externe choisi par l'auditeur.
- Le délai pour l'achèvement des travaux de l'expert choisi par l'auditeur et pour la communication des constatations ou conclusions à l'auditeur.
- La responsabilité incombant à l'expert externe choisi par l'auditeur de signaler rapidement tout retard éventuel dans la réalisation des travaux, et toute réserve ou limitation quant à ses constatations ou conclusions.
- La responsabilité incombant à l'expert externe choisi par l'auditeur de signaler rapidement les situations où l'entité lui restreint l'accès à ses documents, fichiers et personnel ou aux experts dont elle retient les services.
- La responsabilité incombant à l'expert externe choisi par l'auditeur de communiquer à ce dernier toutes les informations qu'il estime pertinentes pour l'audit, y compris toute évolution de situations déjà communiquées.
- La responsabilité incombant à l'expert externe choisi par l'auditeur de signaler les circonstances susceptibles de constituer des menaces à son objectivité, ainsi que toutes les sauvegardes pertinentes susceptibles d'éliminer ces menaces ou de les ramener à un niveau acceptable.

Confidentialité

- La nécessité pour l'expert choisi par l'auditeur de respecter les exigences de confidentialité, y compris :
  - o les dispositions de confidentialité prévues dans les règles de déontologie pertinentes qui s'appliquent à l'auditeur ;
  - o les exigences additionnelles pouvant être imposées par des textes légaux ou réglementaires, le cas échéant ;
  - o les mesures précises de confidentialité requises par l'entité, le cas échéant.

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT 700 (RÉVISÉE)

OPINION ET RAPPORT SUR DES ÉTATS FINANCIERS

(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 1-4

Date d'entrée en vigueur 5

Objectifs 6

Définitions 7-9

Exigences

Formation de l'opinion de l'auditeur sur les états financiers 10-15

Forme de l'opinion 16-19

Rapport de l'auditeur 20-52

Informations supplémentaires présentées avec les états financiers 53-54

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Aspects qualitatifs des pratiques comptables de l'entité A1-A3

Caractère approprié des informations fournies dans les états financiers sur les méthodes comptables A4

Pertinence, fiabilité, comparabilité et intelligibilité des informations présentées dans les états financiers A5

Informations fournies concernant l'incidence des opérations et événements significatifs sur les données communiquées dans les états financiers A6

Déterminer si les états financiers donnent une image fidèle A7-A9

Description du référentiel d'information financière applicable A10-A15

Forme de l'opinion A16-A17

Rapport de l'auditeur A18-A77

Informations supplémentaires présentées avec les états financiers A78-A84

Annexe : Exemples de rapports de l'auditeur indépendant sur des états financiers

La Norme internationale d'audit (ISA) 700 (révisée), *Opinion et rapport sur des états financiers*, 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 se former une opinion sur les états financiers. Elle traite également de la forme et du contenu du rapport de l'auditeur délivré à l'issue d'un audit d'états financiers.

2. La norme ISA 701[1] traite de la responsabilité qui incombe à l'auditeur de communiquer les questions clés de l'audit dans le rapport de l'auditeur. Les normes ISA 705[2] (révisée) et ISA 706[3] (révisée) traitent de la façon dont la forme et le contenu du rapport de l'auditeur sont touchés lorsque l'auditeur exprime une opinion modifiée ou lorsqu'il ajoute un paragraphe d'observations ou un paragraphe sur d'autres points dans son rapport. D'autres normes ISA contiennent également des obligations en matière de rapport qui s'appliquent à la délivrance d'un rapport de l'auditeur.

3. La présente norme ISA s'applique à l'audit d'un jeu complet d'états financiers à usage général et elle est rédigée dans cette optique. La norme ISA 800 (révisée)[4] traite des points particuliers à prendre en considération lorsque les états financiers sont préparés conformément à un référentiel à usage particulier. La norme ISA 805 (révisée)[5] traite des points particuliers à prendre en considération dans le contexte de l'audit d'états financiers isolés et d'éléments, de comptes ou de postes spécifiques d'un état financier. La présente norme ISA s'applique aussi aux audits visés par les normes ISA 800 (révisée) et ISA 805 (révisée).

4. Les exigences de la présente norme ISA visent à atteindre un juste équilibre entre la nécessité de maintenir l'uniformité et la comparabilité du rapport de l'auditeur à l'échelle mondiale et la nécessité de rehausser la valeur du rapport de l'auditeur en faisant en sorte que l'information qu'il contient soit plus pertinente pour les utilisateurs. La présente norme ISA préconise l'utilisation d'un libellé standard pour le rapport de l'auditeur tout en laissant la place à une certaine souplesse afin qu'il puisse être adapté en fonction des situations particulières de chaque pays. L'utilisation d'un tel libellé, lorsque l'audit a été effectué conformément aux normes ISA, est un gage de crédibilité sur le marché mondial, ce libellé permettant d'identifier plus facilement les audits réalisés conformément à des normes reconnues à l'échelle internationale. Le libellé standard contribue également à faciliter la compréhension du rapport par l'utilisateur et l'identification des circonstances inhabituelles lorsqu'elles surviennent.

Date d'entrée en vigueur

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

---

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

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

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

[4] Norme ISA 800 (révisée), *Audits d'états financiers préparés conformément à des référentiels à usage particulier — Considérations particulières*.

[5] Norme ISA 805 (révisée), *Audit d'états financiers isolés et d'éléments, de comptes ou de postes spécifiques d'un d'état financier — Considérations particulières*.

Objectifs

6. Les objectifs de l'auditeur sont :

   a) de se former une opinion sur les états financiers à partir d'une évaluation des conclusions tirées des éléments probants obtenus ;

   b) d'exprimer clairement cette opinion dans un rapport écrit.

Définitions

7. Dans les normes ISA, on entend par :

   a) « états financiers à usage général », des états financiers préparés conformément à un référentiel à usage général ;

   b) « référentiel à usage général », un référentiel d'information financière conçu pour répondre aux besoins communs d'information financière d'un large éventail d'utilisateurs. Le référentiel d'information financière peut être un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle ou un référentiel reposant sur l'obligation de conformité.

      Le terme « référentiel reposant sur le principe d'image fidèle » désigne un référentiel d'information financière qui, tout en comportant des exigences auxquelles il est obligatoire de se conformer :

      i) soit reconnaît explicitement ou implicitement que, pour que les états financiers donnent une image fidèle, il peut être nécessaire que la direction fournisse des informations qui vont au-delà de celles qui sont expressément exigées par le référentiel,

      ii) soit reconnaît explicitement qu'il peut être nécessaire que la direction déroge à une exigence du référentiel pour que les états financiers donnent une image fidèle. De telles dérogations sont censées n'être nécessaires que dans des situations exceptionnelles.

      Le terme « référentiel reposant sur l'obligation de conformité » désigne un référentiel d'information financière qui comporte des exigences auxquelles il est obligatoire de se conformer, mais qui ne reconnaît pas les possibilités définies en i) et en ii) ci-dessus[6] ;

   c) « opinion non modifiée », l'opinion exprimée par l'auditeur lorsqu'il conclut que les états financiers ont été préparés, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel d'information financière applicable[7].

8. Dans la présente norme ISA, le terme « états financiers » s'entend d'un « jeu complet d'états financiers à usage général »[8]. Les exigences du référentiel d'information financière applicable déterminent la présentation, la structure et le contenu des états financiers ainsi que les documents requis pour que soit constitué un jeu complet d'états financiers.

9. Dans la présente norme ISA, le terme « Normes internationales d'information financière » s'entend des Normes internationales d'information financière (IFRS) publiées par l'International Accounting

---

[6] Norme ISA 200, *Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et réalisation d'un audit conforme aux Normes internationales d'audit*, alinéa 13 a).

[7] Les paragraphes 25 et 26 traitent des libellés à utiliser pour exprimer une telle opinion dans le cas où les états financiers sont préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle ou à un référentiel reposant sur l'obligation de conformité, respectivement.

[8] L'alinéa 13 f) de la norme ISA 200 présente le contenu des états financiers.

Standards Board, et le terme « Normes comptables internationales du secteur public » s'entend des « Normes comptables internationales du secteur public » (IPSAS) publiées par le Conseil des normes comptables internationales du secteur public.

Exigences

Formation de l'opinion de l'auditeur sur les états financiers

10. L'auditeur doit se former une opinion sur la conformité des états financiers, dans tous leurs aspects significatifs, avec le référentiel d'information financière applicable[9,10].

11. Pour se former cette opinion, l'auditeur doit déterminer s'il a acquis l'assurance raisonnable que les états financiers pris dans leur ensemble sont exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs. À cette fin, il doit tenir compte :

    a) de sa conclusion, conformément à la norme ISA 330, sur le caractère suffisant et approprié des éléments probants réunis[11] ;

    b) de sa conclusion, conformément à la norme ISA 450, sur le caractère significatif ou non des anomalies non corrigées, prises individuellement ou collectivement[12] ;

    c) des évaluations exigées aux paragraphes 12 à 15.

12. L'auditeur doit évaluer si les états financiers ont été préparés, dans tous leurs aspects significatifs, conformément aux exigences du référentiel d'information financière applicable. Dans son évaluation, il doit prendre en considération les aspects qualitatifs des pratiques comptables de l'entité, y compris les indices d'un parti pris possible dans les jugements de la direction. (Réf. : par. A1 à A3)

13. L'auditeur doit notamment évaluer, au regard des exigences du référentiel d'information financière applicable :

    a) si les états financiers fournissent des informations appropriées sur les principales méthodes comptables retenues et suivies. Pour faire cette évaluation, l'auditeur doit tenir compte de la pertinence des méthodes comptables pour l'entité et se demander si elles ont été présentées d'une manière intelligible ; (Réf. : par. A4)

    b) si les méthodes comptables retenues et suivies sont conformes au référentiel d'information financière applicable et appropriées ;

    c) si les estimations comptables et les informations y afférentes établies par la direction sont raisonnables ;

    d) si les informations présentées dans les états financiers sont pertinentes, fiables, comparables et intelligibles. Pour faire cette évaluation, l'auditeur doit se demander :

        - si les informations qui auraient dû être fournies l'ont bien été, et si ces informations sont classées, regroupées ou ventilées, et définies de façon appropriée,

---

9 Norme ISA 200, paragraphe 11.

10 Les paragraphes 25 et 26 traitent des libellés à utiliser pour exprimer une telle opinion dans le cas où les états financiers sont préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle ou à un référentiel reposant sur l'obligation de conformité, respectivement.

11 Norme ISA 330, *Réponses de l'auditeur à l'évaluation des risques*, paragraphe 26.

12 Norme ISA 450, *Évaluation des anomalies détectées au cours de l'audit*, paragraphe 11.

- si les informations fournies nuisent à la présentation d'ensemble des états financiers du fait qu'elles ne sont pas toutes pertinentes ou qu'elles sont présentées d'une manière qui entrave la bonne compréhension des éléments communiqués ; (Réf. : par. A5)

e) si les états financiers fournissent des informations adéquates permettant aux utilisateurs visés de comprendre l'incidence des opérations et événements significatifs sur les données communiquées dans les états financiers ; (Réf. : par. A6)

f) si la terminologie utilisée dans les états financiers, y compris l'intitulé de chacun d'eux, est appropriée.

14. Lorsque les états financiers sont préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle, l'évaluation exigée selon les paragraphes 12 et 13 comporte aussi l'obligation de déterminer s'ils donnent une image fidèle. Lorsqu'il évalue si les états financiers donnent une image fidèle, l'auditeur doit : (Réf. : par. A7 à A9)

a) examiner la présentation d'ensemble des états financiers, leur structure et leur contenu ;

b) se demander si les états financiers représentent les opérations et événements sous-jacents d'une manière propre à donner une image fidèle.

15. L'auditeur doit évaluer si les états financiers mentionnent ou décrivent adéquatement le référentiel d'information financière applicable. (Réf. : par. A10 à A15)

Forme de l'opinion

16. L'auditeur doit exprimer une opinion non modifiée lorsqu'il conclut que les états financiers ont été préparés, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel d'information financière applicable.

17. Si l'auditeur :

a) ou bien conclut, à la lumière des éléments probants obtenus, que les états financiers pris dans leur ensemble ne sont pas exempts d'anomalies significatives,

b) ou bien n'est pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés lui permettant de conclure que les états financiers pris dans leur ensemble sont exempts d'anomalies significatives,

il doit exprimer une opinion modifiée dans son rapport, conformément à la norme ISA 705 (révisée).

18. Si des états financiers préparés conformément aux exigences d'un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle ne donnent pas une image fidèle, l'auditeur doit s'en entretenir avec la direction et, selon les exigences du référentiel d'information financière applicable et la façon dont le problème est résolu, déterminer s'il est nécessaire d'exprimer une opinion modifiée dans son rapport, conformément à la norme ISA 705 (révisée). (Réf. : par. A16)

19. Lorsque les états financiers ont été préparés conformément à un référentiel reposant sur l'obligation de conformité, l'auditeur n'est pas tenu d'évaluer s'ils donnent une image fidèle. Si toutefois, dans des circonstances extrêmement rares, l'auditeur conclut que ces états financiers sont trompeurs, il doit s'en entretenir avec la direction et, selon la façon dont le problème est résolu, déterminer s'il lui faut en faire mention dans son rapport et, le cas échéant, comment. (Réf. : par. A17)

Rapport de l'auditeur

20. Le rapport de l'auditeur doit être sous forme écrite. (Réf. : par. A18 et A19)

Rapport de l'auditeur pour un audit réalisé conformément aux Normes internationales d'audit

Titre

21. Le rapport de l'auditeur doit comporter un titre qui indique clairement qu'il s'agit du rapport d'un auditeur indépendant. (Réf. : par. A20)

Destinataire

22. Le rapport de l'auditeur doit être adressé au destinataire approprié, selon les circonstances de la mission. (Réf. : par. A21)

Opinion de l'auditeur

23. L'opinion de l'auditeur doit figurer dans la première section du rapport de l'auditeur, laquelle doit être intitulée « Opinion ».

24. La section « Opinion » du rapport de l'auditeur doit également :

    a) identifier l'entité dont les états financiers ont été soumis à l'audit ;

    b) indiquer que ces états financiers ont été audités ;

    c) mentionner l'intitulé de chacun des états compris dans le jeu d'états financiers ;

    d) mentionner les notes, notamment le résumé des principales méthodes comptables suivies ;

    e) préciser la date ou la période couverte par chaque état compris dans le jeu d'états financiers. (Réf. : par. A22 et A23)

25. Lorsque l'auditeur exprime une opinion non modifiée sur des états financiers préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle, il doit, sauf disposition contraire d'un texte légal ou réglementaire, utiliser le libellé suivant : À notre avis, les états financiers ci-joints donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle[a] de […] conformément [au référentiel d'information financière applicable]. (Réf. : par. A24 à A31)

26. Lorsque l'auditeur exprime une opinion non modifiée sur des états financiers préparés conformément à un référentiel reposant sur l'obligation de conformité, cette opinion doit indiquer que les états financiers qui y sont joints ont été préparés, dans tous leurs aspects significatifs, conformément [au référentiel d'information financière applicable]. (Réf. : par. A26 à A31)

27. Si le référentiel d'information financière applicable auquel il est fait référence dans l'opinion de l'auditeur est autre que les IFRS publiées par l'International Accounting Standards Board ou les IPSAS publiées par le Conseil des normes comptables internationales du secteur public, l'opinion de l'auditeur doit faire mention du pays (ou autre collectivité territoriale) d'où émane le référentiel utilisé.

---

[a] *Note du traducteur — L'expression « donnent […] une image fidèle » (ou « présentation fidèle ») a été utilisée pour traduire à la fois les expressions « fair presentation » et « give a true and fair view » qui, selon le paragraphe 25 de la version anglaise de la présente norme ISA, sont considérées comme étant équivalentes.*

Fondement de l'opinion

28. Le rapport de l'auditeur doit comporter une section placée immédiatement après la section « Opinion » et intitulée « Fondement de l'opinion » qui : (Réf. : par. A32)

    a) indique que l'audit a été effectué conformément aux Normes internationales d'audit ; (Réf. : par. A33)

    b) renvoie à la section du rapport de l'auditeur qui décrit les responsabilités de l'auditeur qui lui incombent en vertu des normes ISA ;

    c) comprend une déclaration selon laquelle l'auditeur est indépendant de l'entité, conformément aux règles de déontologie pertinentes eu égard à l'audit, et qu'il s'est acquitté des autres responsabilités d'ordre déontologique énoncées dans ces règles. En outre, la déclaration doit indiquer le pays d'où émanent les règles de déontologie pertinentes ou préciser qu'il s'agit de celles de l'*International Code of Ethics for Professional Accountants (including International Independence Standards)* du Conseil des normes internationales de déontologie comptable (le Code de l'IESBA) ; (Réf. : par. A34 à A39)

    d) indique s'il estime que les éléments probants obtenus sont suffisants et appropriés pour lui permettre de fonder son opinion d'audit.

Continuité de l'exploitation

29. S'il y a lieu, l'auditeur doit délivrer un rapport conforme à la norme ISA 570 (révisée)[13].

Questions clés de l'audit

30. Dans le cas de l'audit du jeu complet d'états financiers à usage général d'une entité cotée, l'auditeur doit communiquer dans son rapport les questions clés de l'audit, conformément à la norme ISA 701.

31. Lorsque l'auditeur est tenu en vertu de textes légaux ou réglementaires de communiquer les questions clés de l'audit dans son rapport, ou qu'il décide de le faire pour une autre raison, il doit le faire conformément à la norme ISA 701. (Réf. : par. A40 à A42)

Autres informations

32. S'il y a lieu, l'auditeur doit faire rapport conformément à la norme ISA 720 (révisée)[14].

Responsabilités à l'égard des états financiers

33. Le rapport de l'auditeur doit comporter une section intitulée « Responsabilités de la direction à l'égard des états financiers ». La désignation utilisée dans le rapport de l'auditeur doit être celle qui convient dans le contexte juridique du pays ; il n'est pas obligatoire que l'intitulé fasse expressément mention de la « direction ». Dans certains pays, il peut être approprié que la désignation fasse référence aux responsables de la gouvernance. (Réf. : par. A44)

34. Cette section du rapport de l'auditeur doit décrire les responsabilités qui incombent à la direction en ce qui concerne : (Réf. : par. A45 à A48)

    a) la préparation des états financiers conformément au référentiel d'information financière applicable, ainsi que le contrôle interne qu'elle considère comme nécessaire pour permettre la

---

[13] Norme ISA 570 (révisée), *Continuité de l'exploitation*, paragraphes 21 à 23.

[14] Norme ISA 720 (révisée), *Responsabilités de l'auditeur concernant les autres informations*.

préparation d'états financiers exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs ;

b) l'évaluation de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation[15], la détermination du caractère approprié de l'application par la direction du principe comptable de continuité d'exploitation et la communication d'informations sur les questions concernant la continuité de l'exploitation, le cas échéant. L'explication des responsabilités de la direction à l'égard de cette évaluation doit comprendre une description des cas où l'application du principe de continuité d'exploitation est appropriée. (Réf. : par. A48)

35. Cette section du rapport de l'auditeur doit aussi indiquer les personnes qui sont responsables de la surveillance du processus d'information financière lorsqu'elles diffèrent de celles qui doivent s'acquitter des responsabilités mentionnées au paragraphe 34. Dans ce cas, l'intitulé de la section doit également faire mention des « responsables de la gouvernance », lesquels peuvent être désignés d'une autre façon qui est appropriée dans le contexte juridique du pays. (Réf. : par. A49)

36. Lorsque les états financiers sont préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle, la description des responsabilités à l'égard des états financiers donnée dans le rapport de l'auditeur doit faire mention de la préparation et de la présentation fidèle[b] des états financiers.

Responsabilités de l'auditeur à l'égard de l'audit des états financiers

37. Le rapport de l'auditeur doit comporter une section intitulée « Responsabilités de l'auditeur à l'égard de l'audit des états financiers ».

38. Cette section du rapport de l'auditeur doit : (Réf. : par. A50)

a) indiquer que les objectifs de l'auditeur sont :

i) d'obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers pris dans leur ensemble sont exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs ; et

ii) de délivrer un rapport de l'auditeur contenant son opinion. (Réf. : par. A51)

b) préciser que l'assurance raisonnable correspond à un niveau élevé d'assurance, qui ne garantit toutefois pas qu'un audit réalisé conformément aux normes ISA permettra toujours de détecter toute anomalie significative qui pourrait exister ;

c) indiquer que les anomalies peuvent résulter de fraudes ou d'erreurs et :

i) soit expliquer qu'elles sont considérées comme significatives lorsqu'il est raisonnable de s'attendre à ce que, individuellement ou collectivement, elles puissent influer sur les décisions économiques que les utilisateurs des états financiers prennent en se fondant sur ceux-ci[16] ;

ii) soit fournir une définition ou une description de la notion de caractère significatif (ou d'importance relative) conformément au référentiel d'information financière applicable. (Réf. : par. A53)

---

[15] Norme ISA 570 (révisée), paragraphe 2.

[b] *Note du traducteur — L'expression « donnent […] une image fidèle » (ou « présentation fidèle ») a été utilisée pour traduire à la fois les expressions « fair presentation » et « give a true and fair view » qui, selon le paragraphe 25 de la version anglaise de la présente norme ISA, sont considérées comme étant équivalentes.*

[16] Norme ISA 320, *Caractère significatif dans la planification et la réalisation d'un audit*, paragraphe 2.

39. Dans la section « Responsabilités de l'auditeur à l'égard de l'audit des états financiers » de son rapport, l'auditeur doit en outre : (Réf. : par. A50)

a) indiquer que, dans le cadre d'un audit réalisé conformément aux normes ISA, il exerce son jugement professionnel et fait preuve d'esprit critique tout au long de l'audit ;

b) donner une description de l'audit en indiquant que les responsabilités de l'auditeur sont les suivantes :

i) identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives dans les états financiers, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs, concevoir et mettre en œuvre des procédures d'audit en réponse à ces risques, et obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder son opinion. Le risque de non-détection d'une anomalie significative résultant d'une fraude est plus élevé que celui d'une anomalie significative résultant d'une erreur, car la fraude peut impliquer la collusion, la falsification, les omissions volontaires, les fausses déclarations ou le contournement du contrôle interne,

ii) acquérir une compréhension des aspects du contrôle interne pertinents pour l'audit afin de concevoir des procédures d'audit appropriées aux circonstances, mais non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne de l'entité. Dans les cas où l'auditeur a la responsabilité supplémentaire d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne de l'entité en conjonction avec l'audit des états financiers, l'auditeur ne doit pas indiquer que « la prise en considération du contrôle interne par l'auditeur n'a pas pour but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne de l'entité »,

iii) apprécier le caractère approprié des méthodes comptables retenues et le caractère raisonnable des estimations comptables faites par la direction, de même que des informations y afférentes fournies par cette dernière,

iv) tirer une conclusion quant au caractère approprié de l'application par la direction du principe comptable de continuité d'exploitation et, selon les éléments probants obtenus, quant à l'existence ou non d'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. Si l'auditeur conclut à l'existence d'une incertitude significative, il est tenu d'attirer l'attention des lecteurs de son rapport sur les informations fournies dans les états financiers au sujet de cette incertitude ou, si ces informations ne sont pas adéquates, d'exprimer une opinion modifiée. Les conclusions de l'auditeur s'appuient sur les éléments probants obtenus jusqu'à la date de son rapport. Des événements ou situations futurs pourraient par ailleurs amener l'entité à cesser son exploitation,

v) évaluer, dans le cas où les états financiers sont préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle, la présentation d'ensemble, la structure et le contenu des états financiers, y compris les informations fournies dans les notes, et apprécier si les états financiers représentent les opérations et événements sous-jacents d'une manière propre à donner une image fidèle ;

c) lorsque la norme ISA 600[17] s'applique, donner une description plus approfondie des responsabilités de l'auditeur dans un audit des états financiers de groupe, en prenant soin d'indiquer que :

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

i) les responsabilités de l'auditeur consistent à obtenir des éléments probants suffisants et appropriés concernant les informations financières des entités et activités du groupe pour exprimer une opinion sur les états financiers du groupe,

ii) l'auditeur est responsable de la direction, de la supervision et de la réalisation de l'audit de groupe,

iii) l'auditeur assume l'entière responsabilité de l'opinion d'audit.

40. Dans la section « Responsabilités de l'auditeur à l'égard de l'audit des états financiers » de son rapport, l'auditeur doit en outre : (Réf. : par. A50)

a) indiquer qu'il communique aux responsables de la gouvernance notamment l'étendue et le calendrier prévus des travaux d'audit et ses constations importantes, y compris toute déficience importante du contrôle interne qu'il aurait relevée au cours de son audit ;

b) lorsqu'il s'agit de l'audit d'états financiers d'une entité cotée, indiquer qu'il fournit aux responsables de la gouvernance une déclaration précisant qu'il s'est conformé aux règles de déontologie pertinentes concernant l'indépendance, et leur communique, d'une part, toutes les relations et les autres facteurs qui peuvent raisonnablement être considérés comme susceptibles d'avoir une incidence sur son indépendance et, d'autre part, ou les mesures prises pour éliminer les menaces, ou les sauvegardes mises en place, le cas échéant ;

c) lorsqu'il s'agit de l'audit d'états financiers d'une entité cotée ou de toute autre entité pour laquelle les questions clés de l'audit sont communiquées conformément à la norme ISA 701, indiquer que, parmi les questions communiquées aux responsables de la gouvernance, il détermine quelles ont été les plus importantes dans l'audit des états financiers de la période considérée : ce sont les questions clés de l'audit. Il décrit ces questions dans son rapport, sauf si des textes légaux ou réglementaires en empêchent la publication ou si, dans des circonstances extrêmement rares, il détermine 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. (Réf. : par. A53).

Emplacement de la description des responsabilités de l'auditeur à l'égard de l'audit des états financiers

41. La description des responsabilités de l'auditeur à l'égard de l'audit des états financiers exigée par les paragraphes 39 et 40 doit : (Réf. : par. A54)

a) se trouver dans le corps du rapport de l'auditeur ;

b) être fournie en annexe du rapport de l'auditeur, auquel cas l'emplacement de cette annexe doit être mentionné dans le rapport de l'auditeur ; ou (Réf. : par. A55 à A57)

c) être fournie dans le rapport de l'auditeur par renvoi au site Web d'une autorité compétente, lorsque les textes légaux ou réglementaires ou les normes nationales d'audit le permettent expressément. (Réf. : par. A54, A56 et A57)

42. Lorsque l'auditeur fait un renvoi au site Web d'une autorité compétente contenant une description des responsabilités qui lui incombent, il doit s'assurer que cette description répond aux dispositions des paragraphes 39 et 40 de la présente norme ISA et ne leur soit pas contraire. (Réf. : par. A56)

Autres obligations en matière de rapport

43. Si, dans son rapport sur les états financiers, l'auditeur satisfait à d'autres obligations en matière de rapport qui s'ajoutent à la responsabilité qui lui incombe selon les normes ISA, ces autres obligations doivent être traitées dans une section distincte du rapport de l'auditeur qui doit être précédée du sous-titre « Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires », ou d'un autre sous-titre approprié à son contenu, à moins que ces autres obligations en matière de rapport couvrent les mêmes points que les obligations en matière de rapport énoncées dans les normes ISA, auquel cas elles peuvent être présentées dans la même section que les éléments à inclure dans le rapport selon les normes ISA. (Réf. : par. A58 à A60)

44. Si d'autres obligations en matière de rapport sont présentées dans la même section que les éléments connexes à inclure dans le rapport selon les normes ISA, l'auditeur doit clairement différencier ces autres obligations de celles qui lui incombent en vertu des normes ISA. (Réf. : par. A60)

45. Si le rapport de l'auditeur comporte une section distincte dans laquelle sont traitées les autres obligations en matière de rapport, les éléments exigés par les paragraphes 21 à 40 de la présente norme ISA doivent figurer dans une section intitulée « Rapport sur l'audit des états financiers ». La section « Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires » doit suivre la section « Rapport sur l'audit des états financiers ». (Réf. : par. A60)

Nom de l'associé responsable de la mission

46. Lorsqu'il porte sur les états financiers d'une entité cotée, le rapport de l'auditeur doit inclure le nom de l'associé responsable de la mission, sauf dans les rares circonstances où il est raisonnable de s'attendre à ce que la communication de cette information entraîne un risque important pour la sécurité d'une personne. 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, 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 risque. (Réf. : par. A61 à A63)

Signature de l'auditeur

47. Le rapport de l'auditeur doit être signé. (Réf. : par. A64 et A65)

Adresse de l'auditeur

48. Le rapport de l'auditeur doit indiquer le lieu, dans le pays concerné, où l'auditeur exerce son activité.

Date du rapport de l'auditeur

49. Le rapport de l'auditeur doit porter une date qui n'est pas antérieure à la date à laquelle l'auditeur a obtenu les éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder son opinion sur les états financiers, y compris des éléments qui attestent : (Réf. : par. A66 à A69)

    a) que tous les états et l'ensemble des informations compris dans le jeu d'états financiers ont été préparés ;

    b) que les personnes habilitées à le faire ont déclaré qu'elles assumaient la responsabilité de ces états financiers.

Rapport de l'auditeur prescrit par un texte légal ou réglementaire

50. Si un texte légal ou réglementaire dans un pays donné oblige l'auditeur à rédiger son rapport en suivant une présentation ou un libellé particuliers, le rapport de l'auditeur ne doit faire référence aux Normes internationales d'audit que s'il inclut dans son rapport au minimum chacun des éléments suivants : (Réf. : par. A70 et A71)

    a) titre ;

    b) destinataire approprié, selon les circonstances de la mission ;

    c) section « Opinion » contenant l'opinion exprimée sur les états financiers et une référence au référentiel d'information financière applicable ayant servi à la préparation des états financiers (y compris la mention du pays d'où émane le référentiel d'information financière lorsque celui-ci est autre que les Normes internationales d'information financière (IFRS) ou les Normes comptables internationales pour le secteur public – voir le paragraphe 27) ;

    d) identification des états financiers de l'entité qui ont été audités ;

    e) déclaration de l'auditeur précisant qu'il est indépendant de l'entité, conformément aux règles de déontologie pertinentes eu égard à l'audit, et qu'il s'est acquitté des autres responsabilités déontologiques énoncées dans ces règles. En outre, la déclaration doit indiquer le pays d'où émanent les autres règles de déontologie pertinentes ou préciser qu'il s'agit de celles du Code de l'IESBA ;

    f) s'il y a lieu, section qui tient compte des obligations en matière de rapport du paragraphe 22 de la norme ISA 570 (révisée) et qui n'est pas incompatible avec celles-ci ;

    g) s'il y a lieu, section « Fondement de l'opinion avec réserve [ou de l'opinion défavorable] » qui tient compte des obligations en matière de rapport du paragraphe 23 de la norme ISA 570 (révisée) et qui n'est pas incompatible avec celles-ci ;

    h) s'il y a lieu, section comprenant les informations exigées par la norme ISA 701, ou d'autres informations sur l'audit qui sont prescrites par un texte légal ou réglementaire. Cette section doit tenir compte des obligations en matière de rapport de cette norme ISA[18] et ne pas être incompatible avec celles-ci ; (Réf. : par. A72 à A75)

    i) s'il y a lieu, section traitant des obligations en matière de rapport du paragraphe 24 de la norme ISA 720 (révisée) ;

    j) description des responsabilités de la direction en ce qui concerne la préparation des états financiers et identification des responsables de la surveillance du processus d'information financière. Cette description doit tenir compte des obligations en matière de rapport des paragraphes 33 à 36 et ne pas être incompatible avec celles-ci ;

    k) référence aux Normes internationales d'audit et aux textes légaux ou réglementaires et description des responsabilités de l'auditeur à l'égard de l'audit des états financiers. Cette description doit répondre aux obligations en matière de rapport des paragraphes 37 à 40 et ne pas être incompatible avec celles-ci ; (Réf. : par. A50 à A53)

    l) dans le cas de l'audit d'un jeu complet d'états financiers à usage général d'une entité cotée, nom de l'associé responsable de la mission, sauf dans les rares circonstances où il est

[18] Norme ISA 701, paragraphes 11 à 16.

raisonnable de s'attendre à ce que la communication de cette information entraîne un risque important pour la sécurité d'une personne ;

m) signature de l'auditeur ;

n) adresse de l'auditeur ;

o) date du rapport de l'auditeur.

Rapport de l'auditeur pour un audit réalisé à la fois conformément aux normes d'audit d'un pays donné et aux Normes internationales d'audit

51. Il peut arriver que l'auditeur soit tenu de réaliser un audit conformément aux normes d'audit d'un pays donné (ci-après appelées « normes nationales d'audit ») et qu'il se conforme en outre aux normes ISA lors de la réalisation de l'audit. Si tel est le cas, l'auditeur peut, dans son rapport, faire référence aux Normes internationales d'audit en plus des normes nationales d'audit, mais seulement si les conditions suivantes sont réunies : (Réf. : par. A76 et A77)

    a) il n'y a aucun conflit entre les exigences des normes nationales d'audit et celles des normes ISA qui amènerait l'auditeur i) à se former une opinion différente, ou ii) à ne pas inclure un paragraphe d'observations ou un paragraphe sur d'autres points qui, compte tenu des circonstances particulières, est exigé par les normes ISA ;

    b) le rapport de l'auditeur inclut au minimum chacun des éléments énoncés aux alinéas 50 a) à o) lorsque l'auditeur suit la présentation ou le libellé prescrits par les normes nationales d'audit. Cependant, la référence aux textes légaux ou réglementaires mentionnée à l'alinéa 50 k) doit être interprétée comme une référence aux normes nationales d'audit. Le rapport de l'auditeur doit donc mentionner les normes nationales d'audit.

52. Lorsque le rapport de l'auditeur fait référence à la fois aux normes nationales d'audit et aux Normes internationales d'audit, il doit indiquer le pays d'où émanent les normes nationales d'audit.

Informations supplémentaires présentées avec les états financiers (Réf. : par. A78 à A84)

53. Si des informations supplémentaires qui ne sont pas exigées par le référentiel d'information financière applicable sont présentées avec les états financiers audités, l'auditeur doit évaluer si, selon son jugement professionnel, les informations supplémentaires font quand même partie intégrante des états financiers en raison de leur nature ou de la façon dont elles sont présentées. Lorsqu'elles font partie intégrante des états financiers, les informations supplémentaires doivent être couvertes par l'opinion de l'auditeur.

54. Lorsque des informations supplémentaires qui ne sont pas exigées par le référentiel d'information financière applicable ne sont pas considérées comme faisant partie intégrante des états financiers audités, l'auditeur doit évaluer si ces informations supplémentaires sont présentées de manière à les différencier clairement et suffisamment des états financiers audités. Si ce n'est pas le cas, l'auditeur doit alors demander à la direction de modifier le mode de présentation de ces informations non auditées. En cas de refus, l'auditeur doit identifier les informations supplémentaires non auditées et expliquer dans son rapport que ces informations supplémentaires n'ont pas été auditées.

***

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Aspects qualitatifs des pratiques comptables de l'entité (Réf. : par. 12)

A1. La direction porte un certain nombre de jugements concernant les montants et les informations fournis dans les états financiers.

A2. La norme ISA 260 (révisée) traite des aspects qualitatifs des pratiques comptables[19]. Lorsqu'il prend en considération les aspects qualitatifs des pratiques comptables de l'entité, il se peut que l'auditeur découvre qu'il y a peut-être un parti pris dans les jugements de la direction. L'auditeur peut conclure que l'effet cumulatif d'un manque de neutralité, conjugué à l'incidence des anomalies non corrigées, fait que les états financiers pris dans leur ensemble comportent une ou des anomalies significatives. Parmi les indices suggérant un manque de neutralité susceptible d'affecter l'évaluation de l'auditeur lorsqu'il détermine si les états financiers pris dans leur ensemble comportent une ou des anomalies significatives, il y a les suivants :

- la correction sélective des anomalies portées à l'attention de la direction au cours de l'audit (par exemple, correction des anomalies dans les cas où cela a pour effet d'augmenter le résultat présenté, et non-correction dans les cas contraires) ;
- un parti pris possible de la direction lors de la détermination des estimations comptables.

A3. La norme ISA 540 traite du parti pris possible de la direction dans l'établissement des estimations comptables[20]. L'indice d'un parti pris possible de la direction ne constitue pas une anomalie aux fins de conclure au caractère raisonnable ou non d'une estimation comptable particulière. De tels indices peuvent toutefois avoir une incidence sur l'évaluation par l'auditeur de la question de savoir si les états financiers pris dans leur ensemble sont exempts d'anomalies significatives.

Caractère approprié des informations fournies dans les états financiers sur les méthodes comptables (Réf. : alinéa 13 a))

A4. Pour évaluer si les états financiers fournissent des informations appropriées sur les principales méthodes comptables retenues et suivies, l'auditeur prend en compte certaines considérations, notamment les suivantes :

- la question de savoir si toutes les informations relatives aux principales méthodes comptables qui doivent être fournies conformément au référentiel d'information financière applicable l'ont bien été ;
- la question de savoir si les informations relatives aux principales méthodes comptables qui ont été fournies sont pertinentes et, par conséquent, reflètent la façon dont les critères de comptabilisation, d'évaluation et de présentation du référentiel d'information financière applicable ont été appliqués aux catégories d'opérations, aux soldes de comptes et aux informations fournies dans les états financiers dans le contexte propre aux activités de l'entité et à son environnement ;
- la clarté avec laquelle les principales méthodes comptables ont été présentées.

---

[19] Norme ISA 260 (révisée), *Communication avec les responsables de la gouvernance*, Annexe 2.

[20] Norme ISA 540, *Audit des estimations comptables, y compris les estimations comptables en juste valeur, et des informations y afférentes à fournir*, paragraphe 21.

Pertinence, fiabilité, comparabilité et intelligibilité des informations présentées dans les états financiers (Réf. : alinéa 13 d))

A5. Pour évaluer l'intelligibilité des informations présentées dans les états financiers, l'auditeur se demande notamment :

- si les informations fournies dans les états financiers sont présentées avec clarté et concision ;
- si les informations importantes (par exemple, les informations propres à l'entité dont on perçoit la valeur pour les utilisateurs) sont placées à un endroit bien en vue des états financiers, et si les informations fournies font l'objet de renvois appropriés de sorte que l'identification des informations nécessaires ne pose pas de difficultés importantes aux utilisateurs.

Informations fournies concernant l'incidence des opérations et événements significatifs sur les données communiquées dans les états financiers (Réf. : alinéa 13 e))

A6. Il est courant que des états financiers préparés conformément à un référentiel à usage général présentent des informations sur la situation financière, la performance financière et les flux de trésorerie de l'entité. Pour évaluer, au regard du référentiel d'information financière applicable, si les états financiers fournissent des informations adéquates permettant aux utilisateurs visés de comprendre l'incidence des opérations et événements significatifs sur la situation financière, la performance financière et les flux de trésorerie de l'entité, l'auditeur prend en compte certaines considérations, notamment les suivantes :

- la mesure dans laquelle les données communiquées dans les états financiers sont pertinentes et propres à la situation de l'entité ;
- la question de savoir si les informations fournies sont adéquates pour aider les utilisateurs à comprendre :
  - la nature et l'étendue des actifs et des passifs potentiels de l'entité découlant d'opérations ou d'événements qui ne satisfont pas aux critères de comptabilisation (ou aux critères de décomptabilisation) établis par le référentiel d'information financière applicable,
  - la nature et l'étendue des risques d'anomalies significatives découlant d'opérations ou d'événements,
  - les méthodes suivies et les jugements et hypothèses sur lesquels l'entité s'est basée, ainsi que les changements y ayant été apportés, qui ont une incidence sur les montants présentés ou mentionnés par ailleurs dans les états financiers, notamment les analyses de sensibilité pertinentes.

Déterminer si les états financiers donnent une image fidèle (Réf. : par. 14)

A7. Certains référentiels d'information financière reconnaissent explicitement ou implicitement le principe d'image fidèle[21]. Comme l'indique l'alinéa 7 b) de la présente norme ISA, un référentiel

[21] Par exemple, les IFRS indiquent que la présentation d'une image fidèle nécessite une représentation fidèle des effets des transactions, autres événements et conditions selon les définitions et les critères de comptabilisation des actifs, des passifs, des produits et des charges.

d'information financière reposant sur le principe d'image fidèle[22] comporte des exigences auxquelles il est obligatoire de se conformer, mais reconnaît aussi explicitement ou implicitement qu'il peut être nécessaire que la direction fournisse des informations qui vont au-delà de celles qui sont expressément exigées par le référentiel[23].

A8. L'auditeur exerce son jugement professionnel pour évaluer si les états financiers donnent une image fidèle, tant sur le plan de la présentation que sur celui des informations fournies. Cette évaluation prend en compte certains éléments tels que les faits et circonstances propres à l'entité, ainsi que les changements qui les ont touchés, et se fonde sur la compréhension qu'a l'auditeur de l'entité ainsi que sur les éléments probants obtenus au cours de l'audit. L'évaluation tient également compte, par exemple, des informations à fournir pour donner une image fidèle en fonction d'éléments qui peuvent être significatifs (en général, les anomalies sont considérées comme significatives lorsqu'il est raisonnable de s'attendre à ce qu'elles puissent influer sur les décisions économiques que les utilisateurs des états financiers prennent en se fondant sur ceux-ci), comme l'incidence de l'évolution des obligations d'information financière ou du contexte économique.

A9. Pour évaluer si les états financiers donnent une image fidèle, l'auditeur peut notamment s'entretenir avec la direction et les responsables de la gouvernance afin de connaître leur point de vue sur les raisons ayant motivé le choix d'une présentation donnée et s'enquérir des autres modes de présentation envisagés. Les entretiens peuvent porter par exemple :

- sur la mesure dans laquelle les montants présentés dans les états financiers sont regroupés ou ventilés, et sur la question de savoir si la présentation des montants ou des informations à fournir obscurcit des informations utiles et entraîne la présentation d'informations trompeuses ;
- sur la conformité aux pratiques appropriées du secteur, et sur la question de savoir si des dérogations à ces pratiques sont pertinentes, et donc justifiées, compte tenu de la situation de l'entité.

Description du référentiel d'information financière applicable (Réf. : par. 15)

A10. Comme l'explique la norme ISA 200, la préparation des états financiers par la direction et, le cas échéant, les responsables de la gouvernance, requiert que soit fournie dans les états financiers une description adéquate du référentiel d'information financière applicable[24]. Cette description indique aux utilisateurs des états financiers le référentiel sur la base duquel ces états ont été préparés.

A11. Une description indiquant que les états financiers ont été préparés conformément à un référentiel d'information financière applicable donné n'est appropriée que si les états financiers en respectent toutes les exigences en vigueur au cours de la période couverte par les états financiers.

A12. Une description du référentiel d'information financière applicable dont le libellé comporte des énoncés restrictifs ou limitatifs imprécis (par exemple, « les états financiers sont pour l'essentiel

---

22 Norme ISA 200, alinéa 13 a).

23 Par exemple, les IFRS exigent que l'entité fournisse des informations supplémentaires lorsque le simple respect des dispositions particulières des IFRS ne permet pas aux utilisateurs de comprendre l'incidence de transactions particulières, d'autres événements ou conditions sur la situation financière de l'entité et sur sa performance financière (Norme comptable internationale (IAS 1) *Présentation des états financiers*, alinéa 17 c)).

24 Norme ISA 200, paragraphes A4 et A5.

conformes aux Normes internationales d'information financière ») ne constitue pas une description adéquate de ce référentiel, car elle peut être trompeuse pour les utilisateurs des états financiers.

Référence à plus d'un référentiel d'information financière

A13. Il peut arriver que les états financiers comportent une déclaration indiquant qu'ils ont été préparés conformément à deux référentiels d'information financière (par exemple, le référentiel national et les Normes internationales d'information financière). Ce peut être le cas lorsque la direction est tenue, ou a décidé, de préparer les états financiers selon les deux référentiels, auquel cas l'un et l'autre sont des référentiels d'information financière applicables. Une telle déclaration n'est appropriée que si les états financiers sont conformes à chacun des deux référentiels. Pour qu'ils soient considérés comme conformes aux deux référentiels, les états financiers doivent être conformes à l'un et l'autre simultanément sans qu'il soit nécessaire de procéder à un rapprochement. En pratique, la conformité simultanée est peu probable à moins qu'un pays n'ait adopté l'autre référentiel (par exemple, les Normes internationales d'information financière) comme son propre référentiel national ou qu'il n'ait éliminé tous les obstacles empêchant de s'y conformer.

A14. Les états financiers qui sont préparés conformément à un référentiel d'information financière et qui contiennent une note ou un état supplémentaire faisant le rapprochement des informations présentées avec celles qui auraient été présentées selon un autre référentiel ne sont pas des états financiers préparés conformément à cet autre référentiel. La raison en est que les états financiers ne contiennent pas toutes les informations telles qu'elles sont exigées par cet autre référentiel.

A15. Les états financiers peuvent toutefois avoir été préparés conformément à un référentiel d'information financière applicable et, de plus, expliquer dans les notes annexes la mesure dans laquelle ils sont conformes à un autre référentiel (par exemple, des états financiers préparés conformément au référentiel national qui indiquent par ailleurs la mesure dans laquelle ils sont conformes aux Normes internationales d'information financière). Comme il est indiqué au paragraphe 54, ces explications peuvent constituer des informations financières supplémentaires et sont couvertes par l'opinion de l'auditeur si elles ne peuvent être clairement différenciées des états financiers.

Forme de l'opinion

A16. Il peut arriver que les états financiers, bien que préparés conformément aux exigences d'un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle, ne donnent pas une image fidèle. Dans ce cas, il se peut que la direction ait la possibilité de fournir dans les états financiers des informations supplémentaires qui vont au-delà de celles qu'exige le référentiel ou, dans des situations exceptionnelles, de déroger à une exigence du référentiel pour que les états financiers donnent une image fidèle. (Réf. : par. 18)

A17. Extrêmement rares seront les cas où l'auditeur considérera comme trompeurs des états financiers préparés conformément à un référentiel reposant sur l'obligation de conformité si, conformément à la norme ISA 210, il a déterminé que ce référentiel est acceptable[25]. (Réf. : par. 19)

Rapport de l'auditeur (Réf. : par. 20)

A18. Un rapport écrit peut être délivré sur support papier ou sur support électronique.

[25] Norme ISA 210, *Accord sur les termes et conditions d'une mission d'audit*, alinéa 6 a).

A19. L'annexe de la présente norme ISA fournit des exemples de rapports de l'auditeur sur des états financiers, dans lesquels sont intégrés les éléments énoncés aux paragraphes 21 à 49. La présente norme ISA ne contient pas d'exigences concernant l'ordre de présentation des éléments du rapport de l'auditeur, sauf pour les sections « Opinion » et « Fondement de l'opinion ». Elle exige toutefois l'utilisation d'intitulés précis qui visent à rendre les rapports de l'auditeur délivrés dans le cadre d'audits réalisés conformément aux normes ISA plus faciles à reconnaître, surtout dans les cas où l'ordre des éléments du rapport de l'auditeur n'est pas le même que celui proposé dans l'exemple de rapport de l'auditeur fourni en annexe de la présente norme ISA.

Rapport de l'auditeur pour un audit réalisé conformément aux Normes internationales d'audit

Titre (Réf. : par. 21)

A20. Un titre de rapport indiquant qu'il s'agit du rapport d'un auditeur indépendant, par exemple, « Rapport de l'auditeur indépendant » permet de distinguer le rapport d'un auditeur indépendant des rapports délivrés par d'autres personnes.

Destinataire (Réf. : par. 22)

A21. Les textes légaux ou réglementaires, ou les termes et conditions de la mission, peuvent spécifier le destinataire du rapport de l'auditeur dans le pays concerné. Il s'agit normalement du groupe à l'intention duquel le rapport est délivré, souvent les actionnaires ou les responsables de la gouvernance de l'entité dont les états financiers sont audités.

Opinion de l'auditeur (Réf. : par. 24 à 26)

Renvoi aux états financiers qui ont été audités

A22. Le rapport de l'auditeur indique par exemple que l'auditeur a effectué l'audit des états financiers de l'entité, qui comprennent [indiquer l'intitulé de chaque état financier compris dans le jeu complet d'états financiers exigé par le référentiel d'information financière applicable, et préciser la date ou la période couverte par chaque état financier], ainsi que les notes annexes, y compris le résumé des principales méthodes comptables.

A23. Lorsque l'auditeur sait que les états financiers audités seront inclus dans un document qui contient d'autres informations, tel qu'un rapport annuel, il peut envisager, si la forme de présentation adoptée le permet, d'indiquer le numéro des pages du document sur lesquelles les états financiers audités sont présentés. Cette façon de faire aide les utilisateurs à identifier les états financiers sur lesquels porte le rapport de l'auditeur.

« Donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle[c] »

A24. Les expressions « present fairly, in all material respects » et « give a true and fair view » sont considérées comme étant équivalentes. Que l'expression « donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle » ou qu'un libellé différent soit à utiliser dans un pays donné dépend des textes légaux ou réglementaires qui régissent l'audit des états financiers dans le pays, ou des pratiques qui y sont généralement admises. Lorsque les textes légaux ou réglementaires prescrivent un libellé différent, cela ne modifie en rien l'exigence du paragraphe 14 de la présente

---

[c] *Note du traducteur — L'expression « donnent […] une image fidèle » (ou « présentation fidèle ») a été utilisée pour traduire à la fois les expressions « present fairly » et « give a true and fair view » qui, selon le paragraphe 25 de la version anglaise de la présente norme ISA, sont considérées comme étant équivalentes.*

norme ISA, qui impose à l'auditeur d'évaluer si les états financiers préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle donnent une image fidèle.

A25. Lorsque l'auditeur exprime une opinion non modifiée, il n'est pas approprié d'utiliser des expressions comme « selon l'explication qui précède » ou « sous réserve de » au sujet de l'opinion, car elles laissent à entendre que l'opinion est conditionnelle, atténuée ou modifiée.

Description des états financiers et des questions qui y sont présentées

A26. L'opinion de l'auditeur couvre le jeu complet d'états financiers tel qu'il est défini par le référentiel d'information financière applicable. Par exemple, dans le cas de nombreux référentiels à usage général, les états financiers peuvent comprendre l'état de la situation financière, l'état du résultat global, l'état des variations des capitaux propres, le tableau des flux de trésorerie, et les notes, qui comprennent habituellement un résumé des principales méthodes comptables et d'autres informations explicatives. Dans certains pays, il se peut que d'autres informations soient considérées comme faisant partie intégrante des états financiers.

A27. Lorsque les états financiers sont préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle, l'auditeur exprime une opinion indiquant que les états financiers donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle[d] des questions que les états financiers sont censés présenter, c'est-à-dire, dans le cas d'états financiers établis selon les Normes internationales d'information financière (IFRS), *la situation financière de l'entité à la date de clôture de la période, ainsi que sa performance financière et ses flux de trésorerie pour la période close à cette date*. Par conséquent, lorsque les IFRS constituent le référentiel d'information financière applicable, les [...] que l'on trouve au paragraphe 25 et ailleurs dans la présente norme ISA doivent être remplacés par le libellé fourni en italique dans la phrase précédente ; lorsqu'il s'agit d'un autre référentiel d'information financière applicable, ils doivent être remplacés par un libellé qui décrit les questions que les états financiers sont censés présenter.

Description du référentiel d'information financière applicable et de son incidence possible sur l'opinion de l'auditeur

A28. La mention du référentiel d'information financière applicable, dans l'opinion exprimée par l'auditeur, vise à informer les utilisateurs du rapport de l'auditeur du contexte dans lequel ce dernier a exprimé son opinion ; elle n'a pas pour but de limiter l'évaluation exigée au paragraphe 14. L'auditeur identifie le référentiel d'information financière applicable en utilisant un libellé du type de ceux-ci :

> « … conformément aux Normes internationales d'information financière (IFRS) » ;
>
> « … conformément aux principes comptables généralement reconnus du pays X ».

A29. Lorsque le référentiel d'information financière applicable comprend à la fois des normes d'information financière et des exigences légales ou réglementaires, il est identifié au moyen d'un libellé tel que celui-ci : « … conformément aux Normes internationales d'information financière (IFRS) et aux exigences de la Loi sur les sociétés par actions du pays X ». La norme ISA 210 traite

---

[d] *Note du traducteur — L'expression « donnent […] une image fidèle » (ou « présentation fidèle ») a été utilisée pour traduire à la fois les expressions « present fairly » et « give a true and fair view » qui, selon le paragraphe 25 de la version anglaise de la présente norme ISA, sont considérées comme étant équivalentes.*

des situations où il y a des divergences entre les normes d'information financière et les exigences des textes légaux ou réglementaires[26].

A30. Comme il est mentionné au paragraphe A13, il peut arriver que les états financiers aient été préparés conformément à deux référentiels d'information financière, qui constituent donc l'un et l'autre des référentiels d'information financière applicables. En conséquence, l'auditeur considère chaque référentiel séparément lorsqu'il se forme une opinion sur les états financiers, et l'opinion qu'il exprime en application des paragraphes 25 à 27 fait référence aux deux référentiels de la façon suivante :

a) si les états financiers sont conformes à chacun des deux référentiels pris individuellement, l'auditeur exprime deux opinions : une selon laquelle les états financiers ont été préparés conformément à l'un des référentiels d'information financière applicables (par exemple, le référentiel national), et une autre selon laquelle les états financiers ont été préparés conformément à l'autre référentiel (par exemple, les Normes internationales d'information financière (IFRS)). Ces opinions peuvent être présentées séparément ou dans une seule et même phrase (par exemple, les états financiers donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle de [...], conformément aux principes comptables généralement reconnus du pays X et aux Normes internationales d'information financière (IFRS)) ;

b) si les états financiers sont conformes à un seul des deux référentiels, l'auditeur peut exprimer une opinion non modifiée indiquant que les états financiers ont été préparés conformément à ce référentiel (par exemple, le référentiel national), mais il exprime une opinion modifiée en ce qui a trait à l'autre référentiel (par exemple, les Normes internationales d'information financière (IFRS)), conformément à la norme ISA 705 (révisée).

A31. Comme il est indiqué au paragraphe A15, les états financiers peuvent comporter une déclaration de conformité au référentiel d'information financière applicable et, en plus, expliquer dans les notes la mesure dans laquelle ils sont conformes à un autre référentiel d'information financière. Ces informations supplémentaires sont couvertes par l'opinion de l'auditeur lorsqu'elles ne peuvent être clairement différenciées des états financiers (voir les paragraphes 53 et 54 et les modalités d'application connexes dans les paragraphes A78 à A84). Par conséquent,

a) si les explications fournies au sujet de la conformité à l'autre référentiel sont trompeuses, l'auditeur exprime une opinion modifiée conformément à la norme ISA 705 (révisée) ;

b) si les explications fournies ne sont pas trompeuses, mais que l'auditeur juge qu'elles revêtent une importance telle qu'elles sont essentielles pour permettre aux utilisateurs de comprendre les états financiers, l'auditeur ajoute un paragraphe d'observations en conformité avec la norme ISA 706 (révisée), pour attirer l'attention sur ces explications.

Fondement de l'opinion (Réf. : par. 28)

A32. La section « Fondement de l'opinion » fournit des renseignements contextuels importants sur l'opinion de l'auditeur. Par conséquent, la présente norme ISA exige que cette section soit placée immédiatement après la section « Opinion de l'auditeur » dans le rapport de l'auditeur.

A33. La référence aux normes suivies indique aux utilisateurs du rapport de l'auditeur que l'audit a été réalisé selon des normes établies.

---

[26] Norme ISA 210, paragraphe 18.

Règles de déontologie pertinentes (Réf. : alinéa 28 c))

A34. Le fait d'indiquer le pays d'où émanent les règles de déontologie pertinentes permet d'accroître la transparence à l'égard des règles qui s'appliquent à la mission d'audit en particulier. Dans la norme ISA 200, il est expliqué que les règles de déontologie pertinentes comprennent habituellement, d'une part, les dispositions du Code de l'IESBA relatives à l'audit d'états financiers et, d'autre part, des exigences plus strictes propres à chaque pays[27]. Le Code de l'IESBA peut être mentionné dans la déclaration lorsque les règles qu'il contient font partie des règles de déontologie pertinentes. S'il n'y a pas d'autres règles de déontologie pertinentes que celles contenues dans le Code de l'IESBA, alors il n'est pas nécessaire d'indiquer le pays d'où émanent les règles.

A35. Dans certains pays, les règles de déontologie pertinentes peuvent provenir de différentes sources, telles que des codes de déontologie et d'autres règles ou exigences énoncées dans les textes légaux ou réglementaires. Lorsque les règles d'indépendance et autres règles de déontologie pertinentes proviennent d'un petit nombre de sources, l'auditeur peut choisir de nommer ces sources (il peut, par exemple, donner le titre du code, de la règle ou du règlement applicable dans le pays), ou employer un terme qui est bien compris de tous et qui résume adéquatement ces sources (par exemple, les exigences en matière d'indépendance pour l'audit des entités fermées au pays X).

A36. Les textes légaux ou réglementaires, les normes d'audit nationales ou les termes et conditions de la mission d'audit peuvent exiger de l'auditeur qu'il fournisse dans son rapport des informations plus précises sur les sources des règles de déontologie pertinentes, notamment celles ayant trait à l'indépendance, qui s'appliquent à l'audit des états financiers.

A37. Dans les cas où il existe différentes sources de règles de déontologie pertinentes concernant l'audit des états financiers, il importe que l'auditeur trouve un équilibre entre la transparence et le risque d'obscurcir d'autres informations utiles fournies dans son rapport lorsqu'il détermine la quantité d'information qu'il convient d'inclure dans son rapport.

Considérations propres à l'audit de groupe

A38. Dans le cas d'un audit de groupe, lorsqu'il existe différentes sources de règles de déontologie pertinentes, notamment celles portant sur l'indépendance, le pays dont il est fait mention dans le rapport de l'auditeur est généralement celui d'où émanent les règles de déontologie pertinentes qui s'appliquent à l'équipe affectée à l'audit du groupe. Il en est ainsi car les auditeurs des composantes sont également soumis aux règles de déontologie qui s'appliquent à l'audit de groupe[28].

A39. Les normes ISA n'établissent pas de règles d'indépendance ou de déontologie particulières pour les auditeurs, ou les auditeurs de composantes, et ne viennent donc pas étoffer ou remplacer les règles d'indépendance du Code de l'IESBA ou d'autres règles de déontologie auxquelles est soumise l'équipe affectée à l'audit de groupe. Les normes ISA n'exigent pas non plus que l'auditeur d'une composante soit dans tous les cas soumis aux mêmes règles spécifiques d'indépendance que celles qui s'appliquent à l'équipe affectée à l'audit de groupe. Dans le contexte d'un audit de groupe, les règles de déontologie pertinentes, notamment celles portant sur l'indépendance, peuvent donc être complexes. La norme ISA 600[29] fournit des indications aux auditeurs qui effectuent des travaux sur les informations financières de la composante aux fins de l'audit de

[27] Norme ISA 200, paragraphe A16.

[28] Norme ISA 600, paragraphe A37.

[29] Norme ISA 600, paragraphes 19 et 20.

groupe, notamment dans les situations où l'auditeur de la composante ne satisfait pas aux règles d'indépendance qui s'appliquent à l'audit de groupe.

Questions clés de l'audit (Réf. : par. 31)

A40. Il se peut que des textes légaux ou réglementaires exigent la communication des questions clés de l'audit dans le cas des audits d'entités autres que des entités cotées, notamment des entités qui sont considérées, dans ces textes légaux et réglementaires, comme des entités d'intérêt public.

A41. L'auditeur peut également choisir de communiquer les questions clés de l'audit pour d'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.

A42. La norme ISA 210 exige que l'auditeur convienne des termes et conditions de la mission d'audit avec la direction et les responsables de la gouvernance, selon le cas, et explique que les rôles respectifs de la direction et des responsables de la gouvernance dans le consentement donné aux termes et conditions de la mission d'audit de l'entité dépendent de la structure de gouvernance de l'entité et des textes légaux ou réglementaires pertinents[30]. La norme ISA 210 exige également que la lettre de mission, ou un autre type d'accord écrit établi sous une forme appropriée, précise la forme et le contenu prévus des rapports qui seront délivrés par l'auditeur[31]. En outre, la norme ISA 210[32] explique que, lorsque l'auditeur n'est pas tenu de communiquer les questions clés de l'audit, il peut être utile qu'il mentionne la possibilité de le faire dans les termes et conditions de la mission d'audit et, dans certains pays, il peut lui falloir en faire mention pour conserver cette faculté.

Considérations propres aux entités du secteur public

A43. Il n'y a pas beaucoup d'entités cotées dans le secteur public. Cela dit, les entités du secteur public peuvent être importantes en raison de leur taille, de leur complexité, ou des éléments d'intérêt public qu'elles comportent. En pareils cas, l'auditeur d'une entité du secteur public peut être tenu par les textes légaux et réglementaires, ou peut choisir pour une autre raison, de communiquer les questions clés de l'audit dans son rapport.

Responsabilités à l'égard des états financiers (Réf. : par. 33 et 34)

A44. La norme ISA 200 explique le postulat des responsabilités de la direction et, le cas échéant, des responsables de la gouvernance, qui sous-tend la réalisation d'un audit conforme aux normes ISA[33]. La direction et, le cas échéant, les responsables de la gouvernance, assument la responsabilité de la préparation des états financiers conformément au référentiel d'information financière applicable, ce qui implique, s'il y a lieu, leur présentation fidèle. La direction assume également la responsabilité du contrôle interne qu'elle considère comme nécessaire pour permettre la préparation d'états financiers exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs. La description des responsabilités de la direction énoncée dans le rapport de l'auditeur fait état de ces deux responsabilités, car cela aide à expliquer aux

[30] Norme ISA 210, paragraphes 9 et A22.

[31] Norme ISA 210, paragraphes 10.

[32] Norme ISA 210, paragraphe A25.

[33] Norme ISA 200, alinéa 13 j).

utilisateurs le postulat de départ pour la réalisation d'un audit. La norme ISA 260 (révisée) utilise l'expression « responsables de la gouvernance » pour décrire les personnes physiques ou morales ayant la responsabilité de superviser l'entité, et fournit des explications sur les différentes structures de gouvernance d'un pays à l'autre et d'une entité à l'autre.

A45. Dans certaines situations, il peut être approprié de la part de l'auditeur d'ajouter un complément à la description des responsabilités de la direction et des responsables de la gouvernance visée aux paragraphes 34 et 35 pour faire état de responsabilités additionnelles qui sont pertinentes pour la préparation des états financiers compte tenu du contexte du pays concerné ou de la nature de l'entité.

A46. La norme ISA 210 exige de l'auditeur qu'il convienne avec la direction des responsabilités qui incombent à celle-ci et qu'il les consigne dans la lettre de mission ou dans un autre type d'accord écrit établi sous une forme appropriée[34]. La norme ISA 210 offre une certaine latitude à cet égard en expliquant que, lorsqu'un texte légal ou réglementaire prescrit des responsabilités en matière d'information financière à l'intention de la direction et, le cas échéant, des responsables de la gouvernance, l'auditeur peut déterminer que le texte légal ou réglementaire définit des responsabilités qu'il juge équivalentes à celles énoncées dans la norme ISA 210. Dans le cas où il considère que ces responsabilités sont équivalentes, l'auditeur peut utiliser le libellé du texte légal ou réglementaire dans la lettre de mission ou l'autre type d'accord écrit établi sous une forme appropriée. Ce libellé peut alors être également utilisé dans le rapport de l'auditeur pour décrire les responsabilités comme l'exige l'alinéa 34 a) de la présente norme ISA. Dans les autres circonstances, y compris lorsque l'auditeur décide de ne pas utiliser le libellé du texte légal ou réglementaire repris dans la lettre de mission, le libellé de l'alinéa 34 a) de la présente norme ISA est utilisé. En plus d'inclure dans son rapport la description des responsabilités de la direction qui est exigée par le paragraphe 34, l'auditeur peut renvoyer à une description plus détaillée de ces responsabilités (par exemple, dans le rapport annuel de l'entité ou sur le site Web d'une autorité compétente).

A47. Dans certains pays, les textes légaux ou réglementaires fixant les responsabilités de la direction peuvent mentionner expressément une responsabilité concernant le caractère adéquat des documents comptables ou du système comptable. Comme les documents et les systèmes font partie intégrante du contrôle interne (défini dans la norme ISA 315 (révisée)[35]), ils ne sont pas mentionnés expressément dans les descriptions fournies dans la norme ISA 210 et le paragraphe 34.

A48. L'annexe de la présente norme ISA fournit des exemples de l'application des exigences énoncées à l'alinéa 34 b) dans les cas où les Normes internationales d'information financière (IFRS) constituent le référentiel d'information financière applicable. Si un autre référentiel est utilisé, il peut être nécessaire d'adapter les déclarations fournies en exemple à l'annexe de la présente norme ISA afin de refléter l'application de l'autre référentiel d'information financière applicable dans les circonstances.

---

[34] Norme ISA 210, sous-alinéas 6 b)i) et ii).

[35] 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*, alinéa 4 c).

Surveillance du processus d'information financière (Réf. : par. 35)

A49. Lorsqu'une partie, mais non la totalité, des personnes prenant part à la surveillance du processus d'information financière participent également à la préparation des états financiers, il peut être nécessaire de modifier la description exigée par le paragraphe 35 de la présente norme ISA afin de refléter adéquatement les circonstances propres à l'entité. Lorsque les mêmes personnes sont à la fois responsables de la surveillance du processus d'information financière et responsables de la préparation des états financiers, il n'est pas nécessaire de mentionner les responsabilités de surveillance.

Responsabilités de l'auditeur à l'égard de l'audit des états financiers (Réf. : par. 37 à 40)

A50. La description des responsabilités de l'auditeur qui est exigée par les paragraphes 37 à 40 de la présente norme ISA peut être adaptée pour mieux refléter la nature précise de l'entité, par exemple, lorsque le rapport de l'auditeur porte sur des états financiers consolidés. L'exemple 2 fourni en annexe de la présente norme ISA illustre la façon dont cette description peut être adaptée.

Objectifs de l'auditeur (Réf. : alinéa 38 a))

A51. Le rapport de l'auditeur explique que les objectifs de l'auditeur sont d'obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers pris dans leur ensemble sont exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs, et de délivrer un rapport de l'auditeur contenant son opinion. Ces objectifs sont différents de la responsabilité de la direction, qui consiste à préparer les états financiers.

Description de la notion de caractère significatif (ou d'importance relative) (Réf. : alinéa 38 c))

A52. L'annexe de la présente norme ISA donne des exemples de l'application de l'exigence énoncée à l'alinéa 38 c), qui consiste à fournir une description de la notion de caractère significatif (ou d'importance relative), dans les cas où les Normes internationales d'information financière (IFRS) constituent le référentiel d'information financière applicable. Si un autre référentiel applicable est utilisé, il peut être nécessaire d'adapter les déclarations fournies en exemple à l'annexe de la présente norme ISA afin de refléter l'application de l'autre référentiel d'information financière applicable dans les circonstances.

Responsabilités de l'auditeur découlant de la norme ISA 701 (Réf. : alinéa 40 c))

A53. L'auditeur peut également juger utile d'étoffer la description des responsabilités qui lui incombent en y ajoutant des informations qui ne sont pas exigées à l'alinéa 40 c). Par exemple, il peut mentionner l'exigence énoncée au paragraphe 9 de la norme ISA 701, qui l'oblige à déterminer les questions ayant exigé une attention importante de sa part dans la réalisation de l'audit, en tenant compte : des éléments qu'il considère comme présentant des risques d'anomalies significatives élevés ou à l'égard desquels il a identifié des risques importants conformément à la norme ISA 315 (révisée) ; des jugements importants qu'il a portés en ce qui concerne les aspects des états financiers à l'égard desquels la direction a dû poser des jugements importants, tels que les estimations comptables identifiées comme présentant un degré élevé d'incertitude d'estimation ; des incidences sur l'audit d'événements ou d'opérations importants qui ont eu lieu au cours de la période considérée.

Emplacement de la description des responsabilités de l'auditeur à l'égard de l'audit des états financiers (Réf. : par. 41 et alinéa 50 j))

A54. La présentation des informations exigées par les paragraphes 39 et 40 de la présente norme ISA dans une annexe au rapport de l'auditeur ou, lorsque les textes légaux ou réglementaires ou les normes nationales d'audit le permettent expressément, le renvoi au site Web d'une autorité compétente contenant de telles informations peuvent être des moyens utiles de rationaliser le contenu du rapport de l'auditeur. Cependant, du fait que la description des responsabilités de l'auditeur contient des informations nécessaires à l'établissement d'attentes éclairées chez les utilisateurs à l'égard d'un audit réalisé conformément aux normes ISA, il faut indiquer dans le rapport de l'auditeur l'endroit où l'on peut consulter ces informations.

Emplacement d'une annexe (Réf. : alinéas 41 b) et 50 j))

A55. Le paragraphe 41 permet à l'auditeur de présenter les énoncés qui sont exigés par les paragraphes 39 et 40 et qui décrivent les responsabilités de l'auditeur à l'égard de l'audit des états financiers dans une annexe au rapport de l'auditeur, pour autant que l'emplacement où se trouve l'annexe soit indiqué comme il se doit dans le corps du rapport de l'auditeur. Le texte qui suit est un exemple du renvoi à une annexe dans le rapport de l'auditeur :

> **Responsabilités de l'auditeur à l'égard de l'audit des états financiers**
>
> Nos objectifs sont d'obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers pris dans leur ensemble sont exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs, et de délivrer un rapport de l'auditeur contenant notre opinion. L'assurance raisonnable correspond à un niveau élevé d'assurance, qui ne garantit toutefois pas qu'un audit réalisé conformément aux normes ISA permettra toujours de détecter toute anomalie significative qui pourrait exister. Les anomalies peuvent résulter de fraudes ou d'erreurs et elles sont considérées comme significatives lorsqu'il est raisonnable de s'attendre à ce que, individuellement ou collectivement, elles puissent influer sur les décisions économiques que les utilisateurs des états financiers prennent en se fondant sur ceux-ci.
>
> Nos responsabilités à l'égard de l'audit des états financiers sont décrites de façon plus détaillée dans l'annexe X du présent rapport de l'auditeur. Cette description, qui se trouve à [*indiquer le numéro de page ou d'autres indications précises sur l'endroit où se trouve la description*], fait partie intégrante de notre rapport.

Renvoi au site Web d'une autorité compétente (Réf. : alinéa 41 c) et par. 42)

A56. Le paragraphe 41 explique que l'auditeur peut renvoyer à une description des responsabilités de l'auditeur présentée sur le site Web d'une autorité compétente seulement si les textes légaux ou réglementaires ou les normes nationales d'audit le permettent expressément. Les informations qui figurent sur le site Web et qui sont intégrées au rapport de l'auditeur au moyen d'une indication précise de l'endroit où elles se trouvent peuvent décrire les travaux de l'auditeur ou, de manière plus large, le processus d'audit conformément aux normes ISA, mais elles ne peuvent être contraires à la description exigée par les paragraphes 39 et 40 de la présente norme ISA. Cela signifie que la description des responsabilités de l'auditeur figurant sur le site Web peut être plus détaillée ou traiter d'autres questions relatives à l'audit des états financiers, pourvu qu'elle ne soit pas contraire aux dispositions des paragraphes 39 et 40.

A57. Une autorité compétente peut être un organisme national de normalisation en audit, une autorité de réglementation, ou un organisme de surveillance de l'audit. De tels organismes sont bien placés

pour veiller à ce que les informations standardisées soient exactes, complètes et disponibles de manière continue. Il ne serait pas judicieux que le site Web auquel renvoie le rapport de l'auditeur soit géré par l'auditeur. Le texte qui suit est un exemple du renvoi à un site Web dans le rapport de l'auditeur :

Responsabilités de l'auditeur à l'égard de l'audit des états financiers

Nos objectifs sont d'obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers pris dans leur ensemble sont exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs, et de délivrer un rapport de l'auditeur contenant notre opinion. L'assurance raisonnable correspond à un niveau élevé d'assurance, qui ne garantit toutefois pas qu'un audit réalisé conformément aux normes ISA permettra toujours de détecter toute anomalie significative qui pourrait exister. Les anomalies peuvent résulter de fraudes ou d'erreurs et elles sont considérées comme significatives lorsqu'il est raisonnable de s'attendre à ce que, individuellement ou collectivement, elles puissent influer sur les décisions économiques que les utilisateurs des états financiers prennent en se fondant sur ceux-ci.

Une description plus détaillée de nos responsabilités à l'égard de l'audit des états financiers figure sur le site Web de [*Organisme*], à : [*adresse du site Web*]. Cette description fait partie de notre rapport.

Autres obligations en matière de rapport (Réf. : par. 43 à 45)

A58. Dans certains pays, l'auditeur peut avoir des obligations additionnelles lui imposant de faire rapport sur d'autres questions, qui s'ajoutent aux responsabilités qui lui incombent en vertu des normes ISA. Par exemple, il peut lui être demandé de rendre compte de certains points dont il a pris connaissance au cours de l'audit des états financiers. Il peut aussi lui être demandé de mettre en œuvre de certaines procédures additionnelles et d'en rendre compte, ou d'exprimer une opinion sur des points particuliers tels que le caractère adéquat des documents comptables, du contrôle interne à l'égard de l'information financière ou d'autres informations. Les normes d'audit d'un pays donné fournissent souvent des indications concernant la responsabilité de l'auditeur de satisfaire à des obligations additionnelles en matière de rapport dans le pays.

A59. Dans certains cas, les textes légaux ou réglementaires pertinents peuvent exiger de l'auditeur qu'il satisfasse à ces autres obligations en matière de rapport dans son rapport sur les états financiers, ou le lui permettre. Dans d'autres cas, l'auditeur peut être tenu de le faire dans un rapport distinct, ou il peut lui être permis de le faire.

A60. Les paragraphes 43 à 45 de la présente norme ISA permettent la présentation combinée des autres obligations en matière de rapport et des responsabilités qui incombent à l'auditeur selon les normes ISA, à condition qu'elles couvrent les mêmes points et que le libellé employé dans le rapport de l'auditeur permette de différencier clairement les autres obligations en matière de rapport de celles qui sont imposées par les normes ISA. Pour établir cette différenciation, l'auditeur pourrait devoir indiquer la source des autres obligations en matière de rapport et préciser que ces obligations s'ajoutent à celles prévues dans les normes ISA. Dans tous les autres cas, les autres obligations en matière de rapport doivent être traitées dans une section distincte intitulée « Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires », ou portant un autre titre approprié à son contenu. Le paragraphe 45 exige alors de l'auditeur qu'il traite des obligations en matière de rapport qui lui incombent selon les normes ISA dans une section intitulée « Rapport sur l'audit des états financiers ».

Nom de l'associé responsable de la mission (Réf. : par. 46)

A61. La norme ISQC 1[36] exige que le cabinet établisse des politiques et procédures destinées à lui fournir l'assurance raisonnable que les missions sont réalisées conformément aux normes professionnelles et aux exigences des textes légaux et réglementaires applicables. Nonobstant ces exigences de la norme ISQC 1, le fait de nommer l'associé responsable de la mission dans le rapport de l'auditeur vise à accroître la transparence pour les utilisateurs du rapport de l'auditeur sur les états financiers d'une entité cotée.

A62. Il se peut que les textes légaux ou réglementaires ou encore les normes nationales d'audit exigent que le nom de l'associé responsable de la mission figure dans le rapport de l'auditeur dans le cas d'un audit ne portant pas sur les états financiers d'une entité cotée. Il se peut également que l'auditeur, par obligation imposée par les textes légaux ou réglementaires ou par les normes nationales d'audit, ou encore de son plein gré, fournisse dans son rapport non seulement le nom de l'associé responsable de la mission, mais aussi d'autres informations permettant de mieux l'identifier, par exemple le numéro du permis d'exercice professionnel qui s'applique à son lieu de pratique.

A63. Dans de rares circonstances, l'auditeur peut prendre connaissance d'informations ou vivre certaines expériences indiquant la probabilité que la publication du nom de l'associé responsable de la mission pose un risque pour la sécurité d'une personne, qu'il s'agisse de l'associé responsable de la mission, d'un autre membre de l'équipe de mission ou d'une autre personne étroitement liée, et expose cette personne à des préjudices corporels. Un tel risque pour la sécurité ne comprend pas, par exemple, les risques de sanctions de nature légale, réglementaire ou professionnelle. Des entretiens avec les responsables de la gouvernance au sujet des circonstances susceptibles d'exposer une personne à des préjudices corporels peuvent fournir des informations supplémentaires sur la probabilité ou la gravité d'un risque important pour la sécurité de cette personne. Les textes légaux ou réglementaires ou les normes nationales d'audit peuvent prévoir d'autres exigences qui sont pertinentes pour déterminer s'il convient d'omettre la mention du nom de l'associé responsable de la mission.

Signature de l'auditeur (Réf. : par. 47)

A64. La signature de l'auditeur est donnée soit au nom du cabinet d'audit, soit en son nom personnel, ou les deux, selon ce qui est requis dans le pays concerné. En plus d'apposer sa signature, dans certains pays, l'auditeur peut être tenu d'indiquer dans son rapport son titre professionnel ou le fait que lui-même ou le cabinet auquel il appartient, selon le cas, est autorisé à exercer par les autorités compétentes chargées de la délivrance des permis d'exercice dans le pays en question.

A65. Dans certains cas, les textes légaux ou réglementaires peuvent permettre l'utilisation des signatures électroniques dans le rapport de l'auditeur.

Date du rapport de l'auditeur (Réf. : par. 49)

A66. La date du rapport de l'auditeur informe les utilisateurs que l'auditeur a tenu compte des incidences des événements et des opérations survenus jusqu'à cette date et connus de lui. La responsabilité

[36] Norme ISQC 1, *Contrôle qualité des cabinets réalisant des missions d'audit ou d'examen limité d'états financiers et d'autres missions d'assurance et de services connexes*, paragraphe 32.

de l'auditeur à l'égard des événements et des opérations après la date de son rapport est traitée dans la norme ISA 560[37].

A67. Dès lors que l'opinion de l'auditeur porte sur les états financiers et que la responsabilité de ceux-ci incombe à la direction, l'auditeur n'est pas en mesure de conclure que des éléments probants suffisants et appropriés ont été recueillis avant d'avoir obtenu des éléments probants qui attestent que tous les états et l'ensemble des informations compris dans le jeu d'états financiers ont été préparés et que la direction a accepté d'en prendre la responsabilité.

A68. Dans certains pays, des textes légaux ou réglementaires identifient les personnes ou les organes (par exemple, les administrateurs) qui ont la responsabilité de déterminer que tous les états et l'ensemble des informations compris dans le jeu d'états financiers ont été préparés, et définissent le processus d'approbation requis. Lorsque tel est le cas, l'auditeur réunit les éléments probants confirmant cette approbation avant de dater son rapport sur les états financiers. Dans d'autres pays, cependant, le processus d'approbation n'est pas prescrit par des textes légaux ou réglementaires. Lorsque tel est le cas, les procédures suivies par l'entité pour la préparation et la finalisation de ses états financiers en accord avec ses structures de gestion et de gouvernance sont prises en compte afin d'identifier les personnes ou l'organe qui sont autorisés à conclure que tous les états compris dans le jeu d'états financiers, y compris les notes annexes, ont été préparés. Dans certains pays, il peut arriver que des textes légaux ou réglementaires précisent à quel moment, au cours du processus d'élaboration des états financiers, l'audit est censé être terminé.

A69. Certains pays exigent que les états financiers obtiennent l'approbation définitive des actionnaires avant de pouvoir être publiés officiellement, mais cette approbation n'est pas nécessaire pour que l'auditeur puisse conclure qu'il a obtenu des éléments probants suffisants et appropriés. Dans les normes ISA, la date d'approbation des états financiers correspond à la première date à laquelle les personnes habilitées à le faire déterminent que tous les états et l'ensemble des informations compris dans le jeu d'états financiers ont été préparés, et déclarent qu'elles en assument la responsabilité.

Rapport de l'auditeur prescrit par des textes légaux ou réglementaires (Réf. : par. 50)

A70. La norme ISA 200 explique qu'il peut être exigé de l'auditeur qu'il se conforme, outre aux normes ISA, à d'autres exigences légales ou réglementaires[38]. Lorsque les différences entre les exigences légales ou réglementaires et les normes ISA ne concernent que la présentation et le libellé du rapport de l'auditeur, les alinéas 50 a) à o) énoncent les éléments que doit inclure au minimum ce rapport pour permettre la référence aux Normes internationales d'audit. En pareils cas, il n'est pas nécessaire d'appliquer les exigences des paragraphes 21 à 49 qui ne sont pas mentionnées aux alinéas 50 a) à o), notamment l'exigence concernant l'ordre de présentation des sections « Opinion » et « Fondement de l'opinion ».

A71. Lorsque les exigences particulières d'un pays donné n'entrent pas en conflit avec les normes ISA, la présentation et le libellé exigés par les paragraphes 21 à 49 de la présente norme ISA aident les utilisateurs du rapport de l'auditeur à reconnaître plus facilement qu'il porte sur un audit réalisé conformément aux Normes internationales d'audit.

---

[37] Norme ISA 560, *Événements postérieurs à la date de clôture*, paragraphes 10 à 17.

[38] Norme ISA 200, paragraphe A57.

Informations exigées par la norme ISA 701 (Réf. : alinéa 50 h))

A72. Les textes légaux ou réglementaires peuvent exiger de l'auditeur qu'il fournisse des informations supplémentaires sur l'audit réalisé, qui peuvent comprendre des informations conformes aux objectifs de la norme ISA 701, ou prescrire la nature et l'étendue des communications sur ces questions.

A73. Les normes ISA n'ont pas préséance sur les textes légaux ou réglementaires qui régissent l'audit d'états financiers. Lorsque la norme ISA 701 s'applique, le rapport de l'auditeur ne peut renvoyer aux normes ISA que lorsque, lors de l'application des textes légaux ou réglementaires, la section exigée par l'alinéa 50 h) de la présente norme ISA n'est pas incompatible avec les obligations en matière de rapport de la norme ISA 701. En pareils cas, l'auditeur peut devoir adapter dans son rapport la manière dont il présente les questions clés de l'audit dont la communication est exigée par la norme ISA 701, par exemple :

- en modifiant le titre « Questions clés de l'audit », lorsque les textes légaux ou réglementaires prescrivent un titre précis ;
- en expliquant la raison pour laquelle les informations exigées par les textes légaux ou réglementaires sont fournies dans le rapport de l'auditeur, par exemple en renvoyant aux textes légaux ou réglementaires applicables et en expliquant la mesure dans laquelle ces informations ont un lien avec les questions clés de l'audit ;
- lorsque les textes légaux ou réglementaires prescrivent la nature et l'étendue de la description, en ajoutant des informations supplémentaires aux informations exigées afin de présenter une description globale de chaque question clé de l'audit qui soit conforme aux exigences du paragraphe 13 de la norme ISA 701.

A74. La norme ISA 210 traite des cas dans lesquels les textes légaux ou réglementaires du pays en question prescrivent une présentation ou un libellé du rapport de l'auditeur dont les termes s'écartent considérablement des exigences des normes ISA, en particulier pour ce qui est de l'opinion de l'auditeur. La norme ISA 210 exige que l'auditeur évalue alors :

a) s'il y a un risque que les utilisateurs se méprennent sur l'assurance que procure l'audit des états financiers et, dans l'affirmative ;

b) s'il est possible de réduire les risques de méprise en fournissant des explications supplémentaires dans le rapport de l'auditeur.

Si l'auditeur conclut que l'ajout d'explications dans son rapport ne peut réduire les risques de méprise, la norme ISA 210 exige qu'il n'accepte pas la mission d'audit, à moins que des textes légaux ou réglementaires ne l'y obligent. Dans ce cas, selon la norme ISA 210, puisqu'un audit réalisé conformément à ces textes légaux ou réglementaires n'est pas conforme aux normes ISA, l'auditeur ne mentionne pas dans son rapport que l'audit a été réalisé conformément aux Normes internationales d'audit[39].

Considérations propres aux entités du secteur public

A75. Les auditeurs d'entités du secteur public peuvent avoir également la capacité en vertu de textes légaux ou réglementaires de faire rapport publiquement sur certaines questions, soit dans le rapport de l'auditeur, soit dans un rapport complémentaire, qui peut comprendre des informations

[39] Norme ISA 210, paragraphe 21.

compatibles avec les objectifs de la norme ISA 701. En pareils cas, l'auditeur peut devoir adapter dans son rapport la manière dont il communique les questions clés de l'audit exigées par la norme ISA 701 ou ajouter dans son rapport un renvoi au rapport complémentaire.

Rapport de l'auditeur pour l'audit réalisé à la fois conformément aux normes d'audit d'un pays donné et aux Normes internationales d'audit (Réf. : par. 51)

A76. L'auditeur peut indiquer dans son rapport que l'audit a été réalisé conformément aux Normes internationales d'audit et aux normes nationales d'audit lorsque, en plus de s'être conformé aux normes nationales d'audit pertinentes, il s'est conformé à chacune des normes ISA pertinentes pour l'audit[40].

A77. Une référence simultanée aux Normes internationales d'audit et aux normes nationales d'audit n'est pas appropriée lorsqu'il y a un conflit entre les exigences des normes ISA et celles des normes nationales d'audit qui amènerait l'auditeur à se former une opinion différente ou à ne pas inclure un paragraphe d'observations ou un paragraphe sur d'autres points qui, compte tenu des circonstances particulières, serait exigé par les normes ISA. En cas de conflit, le rapport de l'auditeur fait seulement référence aux normes d'audit (soit les Normes internationales d'audit, soit les normes nationales d'audit) selon lesquelles l'auditeur a établi son rapport.

Informations supplémentaires présentées avec les états financiers (Réf. : par. 53 et 54)

A78. Dans certaines circonstances, l'entité peut être tenue par des textes légaux ou réglementaires ou par des normes, ou peut choisir de plein gré, de présenter avec les états financiers des informations supplémentaires qui ne sont pas exigées par le référentiel d'information financière applicable. Par exemple, elle peut présenter des informations supplémentaires pour permettre aux utilisateurs de mieux comprendre le référentiel d'information financière applicable ou pour fournir plus d'explications sur des postes particuliers des états financiers. De telles informations sont normalement fournies dans des tableaux complémentaires ou sous forme de notes additionnelles.

A79. Le paragraphe 53 de la présente norme ISA explique que les informations supplémentaires qui font partie intégrante des états financiers en raison de leur nature ou de la façon dont elles sont présentées sont couvertes par l'opinion de l'auditeur. Cette détermination relève du jugement professionnel. En voici des exemples :

- lorsque les notes annexes fournissent des explications ou un rapprochement sur la mesure dans laquelle les états financiers sont conformes à un autre référentiel d'information financière, l'auditeur peut juger qu'il s'agit d'informations supplémentaires qui ne peuvent être clairement distinguées des états financiers. L'opinion de l'auditeur couvre aussi les notes ou les tableaux complémentaires auxquels renvoient les états financiers ;
- lorsqu'un compte de résultat supplémentaire présentant des postes précis de dépenses est inclus dans une annexe aux états financiers, l'auditeur peut juger qu'il s'agit d'informations supplémentaires qui peuvent être clairement distinguées des états financiers.

A80. Les informations supplémentaires couvertes par l'opinion de l'auditeur n'ont pas à être identifiées expressément dans le rapport de l'auditeur, dès lors que la référence aux notes dans la description des états compris dans le jeu d'états financiers dans le rapport de l'auditeur suffit à les identifier.

[40] Norme ISA 200, paragraphe A58.

A81. Il se peut que les textes légaux ou réglementaires n'exigent pas que les informations supplémentaires soient auditées, et que la direction décide de demander à l'auditeur de ne pas les inclure dans l'étendue de son audit des états financiers.

A82. Lorsqu'il évalue si des informations supplémentaires non auditées sont présentées d'une manière qui pourrait conduire à croire qu'elles sont couvertes par son opinion, l'auditeur considère par exemple où ces informations sont présentées en relation avec les états financiers et d'autres informations supplémentaires auditées, et si elles sont clairement identifiées comme « non auditées ».

A83. La direction peut modifier la présentation d'informations supplémentaires non auditées susceptibles de conduire à croire qu'elles sont couvertes par l'opinion de l'auditeur, par exemple :

- en enlevant toute référence aux tableaux complémentaires ou aux notes non audités contenue dans les états financiers, de manière que la démarcation entre les informations auditées et celles non auditées soit suffisamment claire ;
- en présentant les informations supplémentaires non auditées en dehors des états financiers ou, si cela n'est pas possible dans les circonstances, au minimum en présentant les notes non auditées à la fin des notes annexes requises et en les identifiant clairement comme non auditées. Lorsque des notes non auditées sont mêlées avec des notes auditées, l'utilisateur peut croire à tort qu'elles ont été auditées.

A84. Le fait que des informations supplémentaires ne sont pas auditées ne dégage pas l'auditeur des responsabilités décrites dans la norme ISA 720 (révisée).

ANNEXE

(Réf. : par. A19)

Exemples de rapports de l'auditeur indépendant sur des états financiers

- Exemple 1 : Rapport de l'auditeur sur les états financiers d'une entité cotée préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle.
- Exemple 2 : Rapport de l'auditeur sur les états financiers consolidés d'une entité cotée préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle.
- Exemple 3 : Rapport de l'auditeur sur les états financiers d'une entité autre qu'une entité cotée préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle (lorsqu'il est fait renvoi au contenu du site Web d'une autorité compétente)
- Exemple 4 : Rapport de l'auditeur sur les états financiers d'une entité autre qu'une entité cotée préparés conformément à un référentiel à usage général reposant sur le principe de conformité.

Exemple 1 – Rapport de l'auditeur sur les états financiers d'une entité cotée préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle

Aux fins du présent exemple, on suppose les circonstances suivantes :

- **L'audit porte sur un jeu complet d'états financiers d'une entité cotée préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle. Il ne s'agit pas d'un audit de groupe (la norme ISA 600 ne s'applique donc pas).**
- **Les états financiers sont préparés par la direction de l'entité conformément aux Normes internationales d'information financière (IFRS) (il s'agit d'un référentiel à usage général).**
- **Les termes et conditions de la mission d'audit reflètent la description de la responsabilité de la direction à l'égard des états financiers donnée dans la norme ISA 210.**
- **L'auditeur a conclu que l'expression d'une opinion non modifiée (sans réserve) était appropriée compte tenu des éléments probants obtenus.**
- **Les règles de déontologie qui s'appliquent à l'audit sont celles de l'*International Code of Ethics for Professional Accountants (including International Independence Standards)* du Conseil des normes internationales de déontologie comptable (le Code de l'IESBA) et celles qui encadrent l'audit dans le pays en question ; l'auditeur fait référence aux unes et aux autres.**
- **En se fondant sur les éléments probants obtenus, l'auditeur a conclu, conformément à la norme ISA 570 (révisée), qu'il n'existait aucune incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.**
- **Les questions clés de l'audit ont été communiquées conformément à la norme ISA 701.**
- **L'auditeur a obtenu la totalité des autres informations avant la date de son rapport et n'a pas relevé d'anomalie significative dans les autres informations.**
- **Les personnes responsables de la supervision des états financiers ne sont pas les mêmes que celles qui sont responsables de la préparation des états financiers.**
- **Outre celles qui se rattachent à l'audit des états financiers, l'auditeur a d'autres obligations en matière de rapport en vertu de la législation locale.**

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

Aux actionnaires de la société ABC [ou autre destinataire approprié]

Rapport sur l'audit des états financiers[1]

Opinion

Nous avons effectué l'audit des états financiers de la société ABC (la « société »), qui comprennent l'état de la situation financière au 31 décembre 20X1, et l'état du résultat global, l'état des variations des capitaux propres et le tableau des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, ainsi que les notes annexes, y compris le résumé des principales méthodes comptables.

À notre avis, les états financiers ci-joints donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle de la situation financière de la société au 31 décembre 20X1, ainsi que de sa performance financière et de ses flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément aux Normes internationales d'information financière (IFRS).

Fondement de l'opinion

Nous avons effectué notre audit conformément aux Normes internationales d'audit (ISA). Les responsabilités qui nous incombent en vertu de ces normes sont plus amplement décrites dans la section « Responsabilités de l'auditeur à l'égard de l'audit des états financiers » du présent rapport. Nous sommes indépendants de la société conformément à l'*International Code of Ethics for Professional Accountants (including International Independence Standards)* du Conseil des normes internationales de déontologie comptable (le Code de l'IESBA) ainsi qu'aux règles de déontologie qui s'appliquent à l'audit des états financiers au(x)/en/à [*pays ou collectivité territoriale*] et nous nous sommes acquittés des autres responsabilités déontologiques qui nous incombent selon ces règles et le Code de l'IESBA. Nous estimons que les éléments probants que nous avons obtenus sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion d'audit.

Questions clés de l'audit

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. Ces questions ont été traitées dans le contexte de notre audit des états financiers pris dans leur ensemble et aux fins de la formation de notre opinion sur ceux-ci, et nous n'exprimons pas une opinion distincte sur ces questions.

[*Description de chaque question clé de l'audit conformément à la norme ISA 701.*]

Autres informations [ou autre titre approprié, comme « Informations autres que les états financiers et le rapport de l'auditeur sur ces états »]

[*Faire rapport conformément aux obligations en matière de rapport de la norme ISA 720 (révisée) – voir l'exemple 1 de l'Annexe 2 de la norme ISA 720 (révisée).*]

---

[1] Le sous-titre « Rapport sur l'audit des états financiers » n'est pas nécessaire lorsque la section portant le sous-titre « Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires » ne trouve pas application.

Responsabilités de la direction et des responsables de la gouvernance à l'égard des états financiers[2]

La direction est responsable de la préparation et de la présentation fidèle des états financiers conformément aux IFRS[3], ainsi que du contrôle interne qu'elle considère comme nécessaire pour permettre la préparation d'états financiers exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs.

Lors de la préparation des états financiers, c'est à la direction qu'il incombe d'évaluer la capacité de la société à poursuivre son exploitation, de communiquer, le cas échéant, les questions relatives à la continuité de l'exploitation et d'appliquer le principe comptable de continuité d'exploitation, sauf si la direction a l'intention de liquider la société ou de cesser son activité ou si aucune autre solution réaliste ne s'offre à elle.

Il incombe aux responsables de la gouvernance de surveiller le processus d'information financière de la société.

Responsabilités de l'auditeur à l'égard de l'audit des états financiers

Nos objectifs sont d'obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers pris dans leur ensemble sont exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs, et de délivrer un rapport de l'auditeur contenant notre opinion. L'assurance raisonnable correspond à un niveau élevé d'assurance, qui ne garantit toutefois pas qu'un audit réalisé conformément aux normes ISA permettra toujours de détecter toute anomalie significative qui pourrait exister. Les anomalies peuvent résulter de fraudes ou d'erreurs et elles sont considérées comme significatives lorsqu'il est raisonnable de s'attendre à ce que, individuellement ou collectivement, elles puissent influer sur les décisions économiques que les utilisateurs des états financiers prennent en se fondant sur ceux-ci.

Selon l'alinéa 41 b) de la présente norme ISA, le texte grisé ci-après peut être fourni en annexe du rapport de l'auditeur. L'alinéa 41 c) précise que, lorsque les textes légaux ou réglementaires ou encore les normes nationales d'audit le permettent expressément, il est possible de faire un renvoi au site Web d'une autorité compétente contenant la description des responsabilités de l'auditeur plutôt que d'intégrer cette description dans le rapport de l'auditeur, pourvu que la description figurant sur le site Web corresponde à la description des responsabilités de l'auditeur ci-après et ne lui soit pas contradictoire.

Dans le cadre d'un audit réalisé conformément aux normes ISA, nous exerçons notre jugement professionnel et faisons preuve d'esprit critique tout au long de cet audit. En outre :

- nous identifions et évaluons les risques que les états financiers comportent des anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs, concevons et mettons en œuvre des procédures d'audit en réponse à ces risques, et réunissons des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder notre opinion. Le risque de non-détection d'une anomalie significative résultant d'une fraude est plus élevé que celui d'une anomalie significative résultant d'une erreur, car la fraude peut

[2] Dans les présents exemples de rapports de l'auditeur, les termes « direction » et « responsables de la gouvernance » pourraient devoir être remplacés par d'autres termes appropriés dans le contexte juridique du pays.

[3] *Note du traducteur — La note de la version anglaise ne s'applique pas à la version française de la norme étant donné que l'expression « donnent […] une image fidèle » (ou « présentation fidèle ») a été utilisée pour traduire à la fois les expressions « fair presentation, in all material respects » et « give a true and fair view » qui, selon le paragraphe 25 de la version anglaise de la présente norme ISA, sont considérées comme étant équivalentes.*

impliquer la collusion, la falsification, les omissions volontaires, les fausses déclarations ou le contournement du contrôle interne ;

- nous acquérons une compréhension des éléments du contrôle interne pertinents pour l'audit afin de concevoir des procédures d'audit appropriées aux circonstances, et non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne de la société[4] ;
- nous apprécions le caractère approprié des méthodes comptables retenues et le caractère raisonnable des estimations comptables faites par la direction, de même que des informations y afférentes fournies par cette dernière ;
- nous tirons une conclusion quant au caractère approprié de l'utilisation par la direction du principe comptable de continuité d'exploitation et, selon les éléments probants obtenus, quant à l'existence ou non d'une incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de la société à poursuivre son exploitation. Si nous concluons à l'existence d'une incertitude significative, nous sommes tenus d'attirer l'attention des lecteurs de notre rapport sur les informations fournies dans les états financiers consolidés au sujet de cette incertitude ou, si ces informations ne sont pas adéquates, d'exprimer une opinion modifiée. Nos conclusions s'appuient sur les éléments probants obtenus jusqu'à la date de notre rapport. Des événements ou situations futurs pourraient par ailleurs amener la société à cesser son exploitation ;
- nous évaluons la présentation d'ensemble, la structure et le contenu des états financiers, y compris les informations fournies dans les notes, et apprécions si les états financiers représentent les opérations et événements sous-jacents d'une manière propre à donner une image fidèle.

Nous communiquons aux responsables de la gouvernance notamment l'étendue et le calendrier prévus des travaux d'audit et nos constatations importantes, y compris toute déficience importante du contrôle interne que nous aurions relevée au cours de notre audit.

Nous fournissons également aux responsables de la gouvernance une déclaration précisant que nous nous sommes conformés aux règles de déontologie pertinentes concernant l'indépendance, et leur communiquons toutes les relations et les autres facteurs qui peuvent raisonnablement être considérés comme susceptibles d'avoir des incidences sur notre indépendance ainsi que les sauvegardes connexes s'il y a lieu.

Parmi les questions communiquées aux responsables de la gouvernance, nous déterminons quelles ont été les plus importantes dans l'audit des états financiers de la période considérée : ce sont les questions clés de l'audit. Nous décrivons ces questions dans notre rapport, sauf si des textes légaux ou réglementaires en empêchent la publication ou si, dans des circonstances extrêmement rares, nous déterminons que nous ne devrions pas communiquer une question dans notre 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.

[4] Cette phrase sera modifiée, au besoin, dans les situations où l'auditeur a la responsabilité d'adjoindre une opinion sur l'efficacité du contrôle interne à son opinion sur les états financiers.

Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires

[*La forme et le contenu de cette section du rapport de l'auditeur varieront selon la nature des autres obligations de l'auditeur en matière de rapport, prescrites par les textes légaux ou réglementaires propres au pays ou par les normes nationales d'audit. Les questions couvertes par ces textes légaux ou réglementaires ou ces normes (c'est-à-dire les « autres obligations en matière de rapport ») sont traitées dans cette section, sauf si les autres obligations en matière de rapport couvrent les mêmes points que ceux dont les normes ISA exigent la présentation dans la section « Rapport sur l'audit des états financiers ». En pareils cas, les autres obligations en matière de rapport peuvent être présentées dans la même section que les éléments à inclure dans le rapport selon les normes ISA (c'est-à-dire que l'auditeur peut les inclure dans la section « Rapport sur l'audit des états financiers », sous un sous-titre approprié), à condition que le libellé du rapport de l'auditeur permette de différencier clairement les autres obligations en matière de rapport et les éléments du rapport requis par les normes ISA, le cas échéant.*]

L'associé responsable de la mission d'audit au terme de laquelle le présent rapport de l'auditeur indépendant est délivré est [*nom*].

[*Signature au nom du cabinet d'audit, signature de l'auditeur, ou les deux, selon ce qui est requis dans le pays concerné*]

[*Adresse de l'auditeur*]

[*Date*]

Exemple 2 – Rapport de l'auditeur sur les états financiers consolidés d'une entité cotée préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle

Aux fins du présent exemple, on suppose les circonstances suivantes :

- **L'audit porte sur un jeu complet d'états financiers consolidés d'une entité cotée préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle. Il s'agit d'un audit de groupe d'une entité ayant des filiales (la norme ISA 600 s'applique).**
- **Les états financiers consolidés sont préparés par la direction de l'entité conformément aux Normes internationales d'information financière (IFRS) (il s'agit d'un référentiel à usage général).**
- **Les termes et conditions de la mission d'audit de groupe reflètent la description de la responsabilité de la direction à l'égard des états financiers consolidés donnée dans la norme ISA 210.**
- **L'auditeur a conclu que l'expression d'une opinion non modifiée (sans réserve) était appropriée compte tenu des éléments probants obtenus.**
- **Les règles de déontologie qui s'appliquent à l'audit sont celles de l'*International Code of Ethics for Professional Accountants (including International Independence Standards*) du Conseil des normes internationales de déontologie comptable (le Code de l'IESBA).**
- **En se fondant sur les éléments probants obtenus, l'auditeur a conclu, conformément à la norme ISA 570 (révisée), qu'il n'existait aucune incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.**
- **Les questions clés de l'audit ont été communiquées conformément à la norme ISA 701.**
- **L'auditeur a obtenu la totalité des autres informations avant la date de son rapport et n'a pas relevé d'anomalie significative dans les autres informations.**
- **Les personnes responsables de la supervision des états financiers consolidés ne sont pas les mêmes que celles qui sont responsables de la préparation des états financiers consolidés.**
- **Outre celles qui se rattachent à l'audit des états financiers consolidés, l'auditeur a d'autres obligations en matière de rapport en vertu de la législation locale.**

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

Aux actionnaires de la société ABC [ou autre destinataire approprié]

Rapport sur l'audit des états financiers consolidés[5]

Opinion

Nous avons effectué l'audit des états financiers consolidés de la société ABC et de ses filiales (le « groupe »), qui comprennent l'état consolidé de la situation financière au 31 décembre 20X1, et l'état consolidé du résultat global, l'état consolidé des variations des capitaux propres et le tableau consolidé des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, ainsi que les notes annexes, y compris le résumé des principales méthodes comptables.

À notre avis, les états financiers consolidés ci-joints donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle de la situation financière consolidée du groupe au 31 décembre 20X1, ainsi que de sa performance financière consolidée et de ses flux de trésorerie consolidés pour l'exercice clos à cette date, conformément aux Normes internationales d'information financière (IFRS).

Fondement de l'opinion

Nous avons effectué notre audit conformément aux Normes internationales d'audit (ISA). Les responsabilités qui nous incombent en vertu de ces normes sont plus amplement décrites dans la section « Responsabilités de l'auditeur à l'égard de l'audit des états financiers consolidés » du présent rapport. Nous sommes indépendants du groupe conformément à l'*International Code of Ethics for Professional Accountants (including International Independence Standards)* du Conseil des normes internationales de déontologie comptable (le Code de l'IESBA) et nous nous sommes acquittés des autres responsabilités déontologiques qui nous incombent selon le Code de l'IESBA. Nous estimons que les éléments probants que nous avons obtenus sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion d'audit.

Questions clés de l'audit

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 consolidés de la période considérée. Ces questions ont été traitées dans le contexte de notre audit des états financiers consolidés pris dans leur ensemble et aux fins de la formation de notre opinion sur ceux-ci, et nous n'exprimons pas une opinion distincte sur ces questions.

[*Description de chaque question clé de l'audit conformément à la norme ISA 701.*]

---

[5] Le sous-titre « Rapport sur l'audit des états financiers consolidés » n'est pas nécessaire lorsque la section portant le sous-titre « Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires » ne trouve pas application.

Autres informations [ou autre titre approprié, comme « Informations autres que les états financiers et le rapport de l'auditeur sur ces états »]

[*Faire rapport conformément aux obligations en matière de rapport de la norme ISA 720 (révisée) – voir l'exemple 1 de l'Annexe 2 de la norme ISA 720 (révisée).*]

Responsabilités de la direction et des responsables de la gouvernance à l'égard des états financiers consolidés[6]

La direction est responsable de la préparation et de la présentation fidèle des états financiers consolidés conformément aux IFRS[7], ainsi que du contrôle interne qu'elle considère comme nécessaire pour permettre la préparation d'états financiers consolidés exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs.

Lors de la préparation des états financiers consolidés, c'est à la direction qu'il incombe d'évaluer la capacité du groupe à poursuivre son exploitation, de communiquer, le cas échéant, les questions relatives à la continuité de l'exploitation et d'appliquer le principe comptable de continuité d'exploitation, sauf si la direction a l'intention de liquider le groupe ou de cesser son activité ou si aucune autre solution réaliste ne s'offre à elle.

Il incombe aux responsables de la gouvernance de surveiller le processus d'information financière du groupe.

Responsabilités de l'auditeur à l'égard de l'audit des états financiers consolidés

Nos objectifs sont d'obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers consolidés pris dans leur ensemble sont exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs, et de délivrer un rapport de l'auditeur contenant notre opinion. L'assurance raisonnable correspond à un niveau élevé d'assurance, qui ne garantit toutefois pas qu'un audit réalisé conformément aux normes ISA permettra toujours de détecter toute anomalie significative qui pourrait exister. Les anomalies peuvent résulter de fraudes ou d'erreurs et elles sont considérées comme significatives lorsqu'il est raisonnable de s'attendre à ce que, individuellement ou collectivement, elles puissent influer sur les décisions économiques que les utilisateurs des états financiers consolidés prennent en se fondant sur ceux-ci.

Selon l'alinéa 41 b) de la présente norme ISA, le texte grisé ci-après peut être fourni en annexe du rapport de l'auditeur. L'alinéa 41 c) précise que, lorsque les textes légaux ou réglementaires ou encore les normes nationales d'audit le permettent expressément, il est possible de faire un renvoi au site Web d'une autorité compétente contenant la description des responsabilités de l'auditeur plutôt que d'intégrer cette description dans le rapport de l'auditeur, pourvu que la description figurant sur le site Web corresponde à la description des responsabilités de l'auditeur ci-après et ne lui soit pas contradictoire.

Dans le cadre d'un audit réalisé conformément aux normes ISA, nous exerçons notre jugement professionnel et faisons preuve d'esprit critique tout au long de cet audit. En outre :

- nous identifions et évaluons les risques que les états financiers consolidés comportent des anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou

---

6 Le cas échéant, utiliser d'autres désignations qui sont appropriées dans le contexte juridique du pays.

7 *Note du traducteur — La note de la version anglaise ne s'applique pas à la version française de la norme étant donné que l'expression « donnent […] une image fidèle » (ou « présentation fidèle ») a été utilisée pour traduire à la fois les expressions « fair presentation » et « give a true and fair view » qui, selon le paragraphe 25 de la version anglaise de la présente norme ISA, sont considérées comme étant équivalentes.*

d'erreurs, concevons et mettons en œuvre des procédures d'audit en réponse à ces risques, et réunissons des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder notre opinion. Le risque de non-détection d'une anomalie significative résultant d'une fraude est plus élevé que celui d'une anomalie significative résultant d'une erreur, car la fraude peut impliquer la collusion, la falsification, les omissions volontaires, les fausses déclarations ou le contournement du contrôle interne ;

- nous acquérons une compréhension des éléments du contrôle interne pertinents pour l'audit afin de concevoir des procédures d'audit appropriées aux circonstances, et non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne du groupe[8] ;
- nous apprécions le caractère approprié des méthodes comptables retenues et le caractère raisonnable des estimations comptables faites par la direction, de même que des informations y afférentes fournies par cette dernière ;
- nous tirons une conclusion quant au caractère approprié de l'utilisation par la direction du principe comptable de continuité d'exploitation et, selon les éléments probants obtenus, quant à l'existence ou non d'une incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité du groupe à poursuivre son exploitation. Si nous concluons à l'existence d'une incertitude significative, nous sommes tenus d'attirer l'attention des lecteurs de notre rapport sur les informations fournies dans les états financiers au sujet de cette incertitude ou, si ces informations ne sont pas adéquates, d'exprimer une opinion modifiée. Nos conclusions s'appuient sur les éléments probants obtenus jusqu'à la date de notre rapport. Des événements ou situations futurs pourraient par ailleurs amener le groupe à cesser son exploitation ;
- nous évaluons la présentation d'ensemble, la structure et le contenu des états financiers consolidés, y compris les informations fournies dans les notes, et apprécions si les états financiers consolidés représentent les opérations et événements sous-jacents d'une manière propre à donner une image fidèle ;
- nous obtenons des éléments probants suffisants et appropriés concernant l'information financière des entités et activités du groupe pour exprimer une opinion sur les états financiers consolidés. Nous sommes responsables de la direction, de la supervision et de la réalisation de l'audit du groupe, et assumons l'entière responsabilité de notre opinion d'audit.

Nous communiquons aux responsables de la gouvernance notamment l'étendue et le calendrier prévus des travaux d'audit et nos constatations importantes, y compris toute déficience importante du contrôle interne que nous aurions relevée au cours de notre audit.

Nous fournissons également aux responsables de la gouvernance une déclaration précisant que nous nous sommes conformés aux règles de déontologie pertinentes concernant l'indépendance, et leur communiquons toutes les relations et les autres facteurs qui peuvent

[8] Cette phrase sera modifiée, au besoin, dans les situations où l'auditeur a la responsabilité d'adjoindre une opinion sur l'efficacité du contrôle interne à son opinion sur les états financiers consolidés.

raisonnablement être considérés comme susceptibles d'avoir des incidences sur notre indépendance ainsi que les sauvegardes connexes s'il y a lieu.

Parmi les questions communiquées aux responsables de la gouvernance, nous déterminons quelles ont été les plus importantes dans l'audit des états financiers consolidés de la période considérée : ce sont les questions clés de l'audit. Nous décrivons ces questions dans notre rapport, sauf si des textes légaux ou réglementaires en empêchent la publication ou si, dans des circonstances extrêmement rares, nous déterminons que nous ne devrions pas communiquer une question dans notre 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.

Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires

[*La forme et le contenu de cette section du rapport de l'auditeur varieront selon la nature des autres obligations de l'auditeur en matière de rapport, prescrites par les textes légaux ou réglementaires propres au pays ou par les normes nationales d'audit. Les questions couvertes par ces textes légaux ou réglementaires ou ces normes (c'est-à-dire les « autres obligations en matière de rapport ») sont traitées dans cette section, sauf si les autres obligations en matière de rapport couvrent les mêmes points que ceux dont les normes ISA exigent la présentation dans la section « Rapport sur l'audit des états financiers consolidés ». En pareils cas, les autres obligations en matière de rapport peuvent être présentées dans la même section que les éléments à inclure dans le rapport selon les normes ISA (c'est-à-dire que l'auditeur peut les inclure dans la section « Rapport sur l'audit des états financiers consolidés », sous un sous-titre approprié), à condition que le libellé du rapport de l'auditeur permette de différencier clairement les autres obligations en matière de rapport et les éléments du rapport requis par les normes ISA, le cas échéant.*]

L'associé responsable de la mission d'audit au terme de laquelle le présent rapport de l'auditeur indépendant est délivré est [*nom*].

[*Signature au nom du cabinet d'audit, signature de l'auditeur, ou les deux, selon ce qui est requis dans le pays concerné*]

[*Adresse de l'auditeur*]

[*Date*]

Exemple 3 – Rapport de l'auditeur sur les états financiers d'une entité autre qu'une entité cotée préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle

Aux fins du présent exemple, on suppose les circonstances suivantes :

- **L'audit porte sur un jeu complet d'états financiers d'une entité autre qu'une entité cotée préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle. Il ne s'agit pas d'un audit de groupe (la norme ISA 600 ne s'applique donc pas).**
- **Les états financiers sont préparés par la direction de l'entité conformément aux Normes internationales d'information financière (IFRS) (il s'agit d'un référentiel à usage général).**
- **Les termes et conditions de la mission d'audit reflètent la description de la responsabilité de la direction à l'égard des états financiers donnée dans la norme ISA 210.**
- **L'auditeur a conclu que l'expression d'une opinion non modifiée (sans réserve) était appropriée compte tenu des éléments probants obtenus.**
- **Les règles de déontologie qui s'appliquent à l'audit sont celles du pays ou de la collectivité territoriale où il est réalisé.**
- **En se fondant sur les éléments probants obtenus, l'auditeur a conclu, conformément à la norme ISA 570 (révisée), qu'il n'existait aucune incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.**
- **L'auditeur n'est pas tenu de communiquer des questions clés de l'audit conformément à la norme ISA 701, et n'a pas décidé de le faire pour une autre raison.**
- **L'auditeur a obtenu la totalité des autres informations avant la date de son rapport et n'a pas relevé d'anomalie significative dans les autres informations.**
- **Les personnes responsables de la supervision des états financiers ne sont pas les mêmes que celles qui sont responsables de la préparation des états financiers.**
- **Aucune autre obligation en matière de rapport n'est imposée à l'auditeur par la législation locale.**
- **L'auditeur a choisi de faire un renvoi à la description des responsabilités de l'auditeur figurant sur le site Web d'une autorité compétente.**

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

Aux actionnaires de la société ABC [ou autre destinataire approprié]

Opinion

Nous avons effectué l'audit des états financiers de la société ABC (la « société »), qui comprennent l'état de la situation financière au 31 décembre 20X1, et l'état du résultat global, l'état des variations des capitaux propres et le tableau des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, ainsi que les notes annexes, y compris le résumé des principales méthodes comptables.

À notre avis, les états financiers ci-joints donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle de la situation financière de la société au 31 décembre 20X1, ainsi que de sa performance financière et de ses flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément aux Normes internationales d'information financière (IFRS).

Fondement de l'opinion

Nous avons effectué notre audit conformément aux Normes internationales d'audit (ISA). Les responsabilités qui nous incombent en vertu de ces normes sont plus amplement décrites dans la section « Responsabilités de l'auditeur à l'égard de l'audit des états financiers » du présent rapport. Nous sommes indépendants de la société conformément aux règles de déontologie qui s'appliquent à l'audit des états financiers au(x)/en/à [*pays ou collectivité territoriale*] et nous nous sommes acquittés des autres responsabilités déontologiques qui nous incombent selon ces règles. Nous estimons que les éléments probants que nous avons obtenus sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion d'audit.

Autres informations [ou autre titre approprié, comme « Informations autres que les états financiers et le rapport de l'auditeur sur ces états »]

[*Faire rapport conformément aux obligations en matière de rapport de la norme ISA 720 – voir l'exemple 1 de l'Annexe 2 de la norme ISA 720.*]

Responsabilités de la direction et des responsables de la gouvernance à l'égard des états financiers[9]

La direction est responsable de la préparation et de la présentation fidèle des états financiers conformément aux IFRS[10], ainsi que du contrôle interne qu'elle considère comme nécessaire pour permettre la préparation d'états financiers exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs.

Lors de la préparation des états financiers, c'est à la direction qu'il incombe d'évaluer la capacité de la société à poursuivre son exploitation, de communiquer, le cas échéant, les questions relatives à la continuité de l'exploitation et d'appliquer le principe comptable de continuité d'exploitation, sauf si la direction a l'intention de liquider la société ou de cesser son activité ou si aucune autre solution réaliste ne s'offre à elle.

Il incombe aux responsables de la gouvernance de surveiller le processus d'information financière de la société.

Responsabilités de l'auditeur à l'égard de l'audit des états financiers

Nos objectifs sont d'obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers pris dans leur ensemble sont exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs, et de délivrer un rapport de l'auditeur contenant notre opinion. L'assurance raisonnable correspond à un niveau élevé d'assurance, qui ne garantit toutefois pas qu'un audit réalisé conformément aux normes ISA permettra toujours de détecter toute anomalie significative qui pourrait exister. Les anomalies peuvent résulter de fraudes ou d'erreurs et elles sont considérées comme significatives

---

9 Le cas échéant, utiliser d'autres désignations qui sont appropriées dans le contexte juridique du pays.

10 *Note du traducteur — La note de la version anglaise ne s'applique pas à la version française de la norme étant donné que l'expression « donnent […] une image fidèle » (ou « présentation fidèle ») a été utilisée pour traduire à la fois les expressions « fair presentation » et « give a true and fair view » qui, selon le paragraphe 25 de la version anglaise de la présente norme ISA, sont considérées comme étant équivalentes.*

lorsqu'il est raisonnable de s'attendre à ce que, individuellement ou collectivement, elles puissent influer sur les décisions économiques que les utilisateurs des états financiers prennent en se fondant sur ceux-ci.

Une description plus détaillée des responsabilités de l'auditeur à l'égard de l'audit des états financiers se trouve sur le site Web de [*Organisation*], à : [*Lien vers le site Web*]. Cette description fait partie du présent rapport de l'auditeur.

[*Signature au nom du cabinet d'audit, signature de l'auditeur, ou les deux, selon ce qui est requis dans le pays concerné*]

[*Adresse de l'auditeur*]

[*Date*]

Exemple 4 – Rapport de l'auditeur sur les états financiers d'une entité autre qu'une entité cotée préparés conformément à un référentiel à usage général reposant sur le principe de conformité

Aux fins du présent exemple, on suppose les circonstances suivantes :

- **L'audit porte sur un jeu complet d'états financiers d'une entité autre qu'une entité cotée requis selon des textes légaux ou réglementaires. Il ne s'agit pas d'un audit de groupe (la norme ISA 600 ne s'applique donc pas).**
- **Il s'agit d'états financiers préparés par la direction de l'entité conformément au référentiel d'information financière (Loi XYZ) du pays X (c'est-à-dire un référentiel d'information financière reposant sur des textes légaux ou réglementaires conçu pour répondre aux besoins communs d'information financière d'un large éventail d'utilisateurs, mais qui n'est pas un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle).**
- **Les termes et conditions de la mission d'audit reflètent la description de la responsabilité de la direction à l'égard des états financiers donnée dans la norme ISA 210.**
- **L'auditeur a conclu que l'expression d'une opinion non modifiée (sans réserve) était appropriée compte tenu des éléments probants obtenus.**
- **Les règles de déontologie qui s'appliquent à l'audit sont celles du pays ou de la collectivité territoriale où il est réalisé.**
- **En se fondant sur les éléments probants obtenus, l'auditeur a conclu, conformément à la norme ISA 570 (révisée), qu'il n'existait aucune incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.**
- **L'auditeur n'est pas tenu de communiquer les questions clés de l'audit conformément à la norme ISA 701, et n'a pas décidé de le faire pour une autre raison.**
- **L'auditeur a obtenu la totalité des autres informations avant la date de son rapport et n'a pas relevé d'anomalie significative dans les autres informations.**
- **Les personnes responsables de la supervision des états financiers ne sont pas les mêmes que celles qui sont responsables de la préparation des états financiers.**
- **Aucune autre obligation en matière de rapport n'est imposée à l'auditeur par la législation locale.**

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

[Destinataire approprié]

Opinion

Nous avons effectué l'audit des états financiers de la société ABC (la « société »), qui comprennent le bilan au 31 décembre 20X1, et le compte de résultat, l'état des variations des capitaux propres et le tableau des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, ainsi que les notes annexes, y compris le résumé des principales méthodes comptables.

À notre avis, les états financiers ci-joints de la société ont été préparés, dans tous leurs aspects significatifs, conformément à la Loi XYZ du pays X.

Fondement de l'opinion

Nous avons effectué notre audit conformément aux Normes internationales d'audit (ISA). Les responsabilités qui nous incombent en vertu de ces normes sont plus amplement décrites dans la section « Responsabilités de l'auditeur à l'égard de l'audit des états financiers » du présent rapport. Nous sommes indépendants de la société conformément aux règles de déontologie qui s'appliquent à l'audit des états financiers au(x)/en/à [*pays ou collectivité territoriale*] et nous nous sommes acquittés des autres responsabilités déontologiques qui nous incombent selon ces règles. Nous estimons que les éléments probants que nous avons obtenus sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion d'audit.

Autres informations [ou autre titre approprié, comme « Informations autres que les états financiers et le rapport de l'auditeur sur ces états »]

[*Faire rapport conformément aux obligations en matière de rapport de la norme ISA 720 (révisée) – voir l'exemple 1 de l'Annexe 2 de la norme ISA 720 (révisée).*]

Responsabilités de la direction et des responsables de la gouvernance à l'égard des états financiers[11]

La direction est responsable de la préparation des états financiers conformément à la Loi XYZ du pays X[12], ainsi que du contrôle interne qu'elle considère comme nécessaire pour permettre la préparation d'états financiers exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs.

Lors de la préparation des états financiers, c'est à la direction qu'il incombe d'évaluer la capacité de la société à poursuivre son exploitation, de communiquer, le cas échéant, les questions relatives à la continuité de l'exploitation et d'appliquer le principe comptable de continuité d'exploitation, sauf si la direction a l'intention de liquider la société ou de cesser son activité ou si aucune autre solution réaliste ne s'offre à elle.

Il incombe aux responsables de la gouvernance de surveiller le processus d'information financière de la société.

---

[11] Le cas échéant, utiliser d'autres désignations qui sont appropriées dans le contexte juridique du pays.

[12] *Note du traducteur — La note de la version anglaise ne s'applique pas à la version française de la norme étant donné que l'expression « donnent […] une image fidèle » (ou « présentation fidèle ») a été utilisée pour traduire à la fois les expressions « fair presentation » et « give a true and fair view » qui, selon le paragraphe 25 de la version anglaise de la présente norme ISA, sont considérées comme étant équivalentes.*

Responsabilités de l'auditeur à l'égard de l'audit des états financiers

Nos objectifs sont d'obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers pris dans leur ensemble sont exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs, et de délivrer un rapport de l'auditeur contenant notre opinion. L'assurance raisonnable correspond à un niveau élevé d'assurance, qui ne garantit toutefois pas qu'un audit réalisé conformément aux normes ISA permettra toujours de détecter toute anomalie significative qui pourrait exister. Les anomalies peuvent résulter de fraudes ou d'erreurs et elles sont considérées comme significatives lorsqu'il est raisonnable de s'attendre à ce que, individuellement ou collectivement, elles puissent influer sur les décisions économiques que les utilisateurs des états financiers prennent en se fondant sur ceux-ci.

Selon l'alinéa 41 b) de la présente norme ISA, le texte grisé ci-après peut être fourni en annexe du rapport. L'alinéa 41 c) précise que, lorsque les textes légaux ou réglementaires ou encore les normes nationales d'audit le permettent expressément, il est possible de faire un renvoi au site Web d'une autorité compétente contenant la description des responsabilités de l'auditeur plutôt que d'intégrer cette description dans le rapport de l'auditeur, pourvu que la description figurant sur le site Web corresponde à la description des responsabilités de l'auditeur ci-après et ne lui soit pas contradictoire.

Dans le cadre d'un audit réalisé conformément aux normes ISA, nous exerçons notre jugement professionnel et faisons preuve d'esprit critique tout au long de cet audit. En outre :

- nous identifions et évaluons les risques que les états financiers comportent des anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs, concevons et mettons en œuvre des procédures d'audit en réponse à ces risques, et réunissons des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder notre opinion. Le risque de non-détection d'une anomalie significative résultant d'une fraude est plus élevé que celui d'une anomalie significative résultant d'une erreur, car la fraude peut impliquer la collusion, la falsification, les omissions volontaires, les fausses déclarations ou le contournement du contrôle interne ;

- nous acquérons une compréhension des éléments du contrôle interne pertinents pour l'audit afin de concevoir des procédures d'audit appropriées aux circonstances, et non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne de la société[13] ;

- nous apprécions le caractère approprié des méthodes comptables retenues et le caractère raisonnable des estimations comptables faites par la direction, de même que des informations y afférentes fournies par cette dernière ;

- nous tirons une conclusion quant au caractère approprié de l'utilisation par la direction du principe comptable de continuité d'exploitation et, selon les éléments probants obtenus, quant à l'existence ou non d'une incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de la société à poursuivre son exploitation. Si nous concluons à l'existence d'une incertitude significative, nous sommes tenus d'attirer l'attention des lecteurs de notre

[13] Cette phrase sera modifiée, au besoin, dans les situations où l'auditeur a la responsabilité d'adjoindre une opinion sur l'efficacité du contrôle interne à son opinion sur les états financiers.

rapport sur les informations fournies dans les états financiers au sujet de cette incertitude ou, si ces informations ne sont pas adéquates, d'exprimer une opinion modifiée. Nos conclusions s'appuient sur les éléments probants obtenus jusqu'à la date de notre rapport. Des événements ou situations futurs pourraient par ailleurs amener la société à cesser son exploitation.

Nous communiquons aux responsables de la gouvernance notamment l'étendue et le calendrier prévus des travaux d'audit et nos constatations importantes, y compris toute déficience importante du contrôle interne que nous aurions relevée au cours de notre audit.

[*Signature au nom du cabinet d'audit, signature de l'auditeur, ou les deux, selon ce qui est requis dans le pays concerné*]

[*Adresse de l'auditeur*]

[*Date*]

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 aux audits 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 rapport[3]. 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'exigent[4].

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 comportant un degré élevé d'incertitude d'estimation ; (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 aux informations fournies à leur sujet, 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'audit[6] : (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 objective des faits et des circonstances, y compris la nature et l'étendue de la communication avec les responsables de la gouvernance.

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

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 320[8] 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 financiers[9]. 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 à l'existence d'une anomalie significative liée au caractère approprié ou adéquat des informations fournies dans les états financiers[10].

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

---

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.

10 Norme ISA 705 (révisée), paragraphe A7.

« 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 financiers[11] :

- 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 à une description de la question clé de l'audit en cause conformément au paragraphe 13 de la présente norme ISA[13]. 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 ISA[14].

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

---

[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*.

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

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

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 élevé[16]. 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 indépendantes[17].

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 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

---

[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.

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 a[18]. Les normes ISA tiennent compte des difficultés qui peuvent se poser aux égards suivants, par exemple :
  - les opérations avec des parties liées[19], 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 groupe[20].
- 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 controversées[21]. 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 autres[22].

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 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

---

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.

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 identifiés[23]. 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.

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 importants[24]. 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 important[25]. 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.

---

[23] Norme ISA 260 (révisée), paragraphe 15.

[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.

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 additionnels[26]. 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) peuvent 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 comportant un degré élevé d'incertitude d'estimation (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 financiers[27]. 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 comportant un degré élevé d'incertitude d'estimation (voir la norme ISA 540 (révisée)[28]), 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 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 inhabituelles[29]. 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

---

[26] Norme ISA 315 (révisée), paragraphe 31.

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

[28] Norme ISA 540 (révisée), *Audit des estimations comptables et des informations y afférentes*, paragraphes 16 et 17.

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

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 ;
- 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 risques[30]. 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

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

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 aux informations fournies 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 d'estimation 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 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 fournie 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 atténuants[31].

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

[31] Norme ISA 570 (révisée), paragraphe A3.

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,
- 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 d'estimation, 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 620[32].

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.

---

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

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 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 gouvernance[33]. 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 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

[33] Norme ISA 260 (révisée), paragraphe 21.

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.

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT 705 (RÉVISÉE)

EXPRESSION D'UNE OPINION MODIFIÉE 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

Types d'opinions modifiées 2

Date d'entrée en vigueur 3

Objectif 4

Définitions 5

Exigences

Situations qui requièrent une opinion d'audit modifiée 6

Détermination du type d'opinion modifiée à exprimer 7-15

Forme et contenu du rapport de l'auditeur comportant une opinion modifiée 16-29

Communication avec les responsables de la gouvernance 30

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Types d'opinions modifiées A1

Situations qui requièrent une opinion d'audit modifiée A2-A12

Détermination du type d'opinion modifiée à exprimer A13-A16

Forme et contenu du rapport de l'auditeur comportant une opinion modifiée A17-A26

Communication avec les responsables de la gouvernance A27

Annexe : Exemples de rapports de l'auditeur indépendant comportant une opinion modifiée

La Norme internationale d'audit (ISA) 705 (révisée), *Expression d'une opinion modifiée 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 délivrer un rapport approprié dans les situations où, lorsqu'il est amené à se former une opinion conformément à la norme ISA 700 (révisée)[1], il parvient à la conclusion qu'il lui est nécessaire d'exprimer une opinion modifiée sur les états financiers. La présente norme ISA traite également de la façon dont la forme et le contenu du rapport de l'auditeur sont touchés lorsque l'auditeur exprime une opinion modifiée. Dans tous les cas, les obligations en matière de rapport de la norme ISA 700 (révisée) s'appliquent et ne sont pas répétées dans la présente norme ISA, à moins que les exigences de celle-ci en traitent expressément ou les modifient.

Types d'opinions modifiées

2. La présente norme ISA décrit trois types d'opinions modifiées, à savoir l'opinion avec réserve, l'opinion défavorable et la formulation d'une impossibilité d'exprimer une opinion. Le choix du type d'opinion modifiée qui convient dépend des facteurs suivants :

   a) la nature du problème donnant lieu à une opinion modifiée, à savoir si les états financiers comportent une ou plusieurs anomalies significatives ou, dans le cas où l'auditeur n'est pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés, sont susceptibles de comporter une ou plusieurs anomalies significatives ;

   b) le jugement de l'auditeur quant au caractère généralisé des incidences ou incidences éventuelles du problème sur les états financiers. (Réf. : par. A1)

Date d'entrée en vigueur

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

Objectif

4. L'objectif de l'auditeur est d'exprimer clairement, sur les états financiers, l'opinion modifiée appropriée qui est nécessaire dans l'un ou l'autre des cas suivants :

   a) lorsqu'il conclut, en s'appuyant sur les éléments probants obtenus, que les états financiers pris dans leur ensemble ne sont pas exempts d'anomalies significatives ;

   b) lorsqu'il n'est pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés lui permettant de conclure que les états financiers pris dans leur ensemble sont exempts d'anomalies significatives.

Définitions

5. Dans les normes ISA, on entend par :

   a) « généralisées », la caractéristique servant à décrire dans certains contextes les incidences des anomalies sur les états financiers ou, le cas échéant, les incidences éventuelles sur les états financiers d'anomalies qui ne sont pas détectées en raison de l'impossibilité d'obtenir des

[1] Norme ISA 700 (révisée), *Opinion et rapport sur des états financiers.*

éléments probants suffisants et appropriés. Sont considérées comme généralisées les incidences sur les états financiers qui, selon le jugement de l'auditeur, tombent dans l'une ou l'autre des catégories suivantes :

i) elles ne sont pas circonscrites à des éléments, à des comptes ou à des postes spécifiques des états financiers,

ii) tout en étant ainsi circonscrites, elles affectent ou pourraient affecter une partie substantielle des états financiers,

iii) compte tenu des informations fournies, elles affectent de manière fondamentale la compréhension des états financiers par les utilisateurs ;

b) « opinion modifiée », une opinion avec réserve, une opinion défavorable ou la formulation d'une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers.

Exigences

Situations qui requièrent une opinion d'audit modifiée

6. L'auditeur doit exprimer une opinion modifiée dans son rapport dans l'un ou l'autre des cas suivants :

a) lorsqu'il conclut, à la lumière des éléments probants obtenus, que les états financiers pris dans leur ensemble ne sont pas exempts d'anomalies significatives ; (Réf. : par. A2 à A7)

b) lorsqu'il n'est pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés lui permettant de conclure que les états financiers pris dans leur ensemble sont exempts d'anomalies significatives. (Réf. : par. A8 à A12)

Détermination du type d'opinion modifiée à exprimer

Opinion avec réserve

7. L'auditeur doit exprimer une opinion avec réserve dans l'un ou l'autre des cas suivants :

a) lorsqu'il conclut, après avoir obtenu des éléments probants suffisants et appropriés, que les anomalies sont significatives, prises individuellement ou collectivement, mais qu'elles n'ont pas d'incidence généralisée sur les états financiers ;

b) lorsqu'il n'est pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder son opinion, mais qu'il conclut que les incidences éventuelles des anomalies non détectées sur les états financiers, si anomalies il y a, pourraient être significatives mais non généralisées.

Opinion défavorable

8. L'auditeur doit exprimer une opinion défavorable lorsqu'il conclut, après avoir obtenu des éléments probants suffisants et appropriés, que les anomalies, prises individuellement ou collectivement, ont des incidences à la fois significatives et généralisées sur les états financiers.

Impossibilité d'exprimer une opinion

9. L'auditeur doit formuler une impossibilité d'exprimer une opinion lorsqu'il n'est pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder une opinion, et qu'il conclut que les incidences éventuelles des anomalies non détectées sur les états financiers, si anomalies il y a, pourraient être à la fois significatives et généralisées.

10. L'auditeur doit indiquer qu'il lui est impossible d'exprimer une opinion lorsque, dans des circonstances extrêmement rares caractérisées par des incertitudes multiples, et bien qu'il ait obtenu des éléments probants suffisants et appropriés au sujet de chacune des incertitudes, il conclut qu'il ne lui est pas possible de se former une opinion sur les états financiers en raison de l'interaction possible des incertitudes et de leur éventuelle incidence cumulative sur les états financiers.

Conséquence d'une impossibilité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés en raison d'une limitation imposée par la direction après l'acceptation de la mission par l'auditeur

11. Si, après avoir accepté la mission, l'auditeur se rend compte que la direction a imposé une limitation de l'étendue de l'audit et qu'il considère que cette limitation l'obligera vraisemblablement à exprimer une opinion avec réserve ou à formuler une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers, il doit demander à la direction de lever cette limitation.

12. Si la direction refuse de lever la limitation dont il est question au paragraphe 11 de la présente norme ISA, l'auditeur doit en informer les responsables de la gouvernance, sauf si tous les responsables de la gouvernance participent à la gestion de l'entité[2], et déterminer s'il lui est possible de mettre en œuvre des procédures de remplacement afin d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés.

13. Si l'auditeur n'est pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés, il doit adopter l'une des lignes de conduite suivantes :

    a) s'il conclut que les incidences éventuelles des anomalies non détectées sur les états financiers, si anomalies il y a, pourraient être significatives mais non généralisées, il doit exprimer une opinion avec réserve ;

    b) s'il conclut que les incidences éventuelles des anomalies non détectées sur les états financiers, si anomalies il y a, pourraient être à la fois significatives et généralisées, de sorte qu'une opinion avec réserve ne conviendrait pas pour communiquer la gravité de la situation, il doit :

        i) soit démissionner, dans la mesure où cela est faisable en pratique et possible selon les textes légaux ou réglementaires applicables, (Réf. : par. A13)

        ii) soit, s'il n'est pas faisable en pratique ni possible de démissionner avant la délivrance de son rapport, formuler dans celui-ci une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers. (Réf. : par. A14)

14. Si l'auditeur démissionne dans la situation décrite au sous-alinéa 13 b)i), il doit, avant de démissionner, informer les responsables de la gouvernance de tout problème lié aux anomalies détectées au cours de l'audit qui l'aurait amené à exprimer une opinion modifiée. (Réf. : par. A15)

Autres considérations liées à l'expression d'une opinion défavorable ou à l'impossibilité d'exprimer une opinion

15. Lorsque l'auditeur considère qu'il lui est nécessaire d'exprimer dans son rapport une opinion défavorable ou de formuler une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers pris dans leur ensemble, il ne doit pas inclure dans le même rapport une opinion non modifiée, au regard du même référentiel d'information financière applicable, sur un état financier isolé ou sur un ou plusieurs éléments, comptes ou postes spécifiques d'un état financier. L'inclusion, en pareille situation, d'une

[2] Norme ISA 260 (révisée), *Communication avec les responsables de la gouvernance,* paragraphe 13.

telle opinion non modifiée dans le même rapport[3] entrerait en contradiction avec l'opinion défavorable de l'auditeur ou l'impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers pris dans leur ensemble. (Réf. : par. A16)

Forme et contenu du rapport de l'auditeur comportant une opinion modifiée

Opinion de l'auditeur

16. Lorsque l'auditeur exprime une opinion modifiée, la section relative à l'opinion doit s'intituler « Opinion avec réserve », « Opinion défavorable » ou « Impossibilité d'exprimer une opinion », selon le cas. (Réf. : par. A17 à A19)

Opinion avec réserve

17. Lorsque l'auditeur exprime une opinion avec réserve en raison d'une anomalie significative dans les états financiers, il doit indiquer que, à son avis, à l'exception des incidences du ou des problèmes décrits dans la section « Fondement de l'opinion avec réserve » :

    a) lorsqu'il fait rapport conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle, les états financiers ci-joints donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle de […], conformément aux [référentiel d'information financière applicable] ;

    b) lorsqu'il fait rapport conformément à un référentiel reposant sur l'obligation de conformité, les états financiers ci-joints ont été préparés, dans tous leurs aspects significatifs, conformément aux [référentiel d'information financière applicable].

    Lorsque l'opinion modifiée découle d'une impossibilité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés, l'auditeur doit utiliser le libellé « à l'exception des incidences éventuelles du problème [ou des problèmes]… » pour exprimer l'opinion modifiée. (Réf. : par. A20)

Opinion défavorable

18. Lorsque l'auditeur exprime une opinion défavorable, il doit indiquer que, à son avis, en raison de l'importance du ou des problèmes décrits dans la section « Fondement de l'opinion défavorable » :

    a) lorsqu'il fait rapport conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle, les états financiers ci-joints ne donnent pas une image fidèle de […], conformément aux [référentiel d'information financière applicable] ;

    b) lorsqu'il fait rapport conformément à un référentiel reposant sur l'obligation de conformité, les états financiers ci-joints n'ont pas été préparés, dans tous leurs aspects significatifs, conformément aux [référentiel d'information financière applicable].

Impossibilité d'exprimer une opinion

19. Lorsque l'auditeur formule une impossibilité d'exprimer une opinion parce qu'il n'est pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés, il doit :

    a) indiquer qu'il n'exprime pas d'opinion sur les états financiers ci-joints ;

---

[3] La norme ISA 805 (révisée), *Audit d'états financiers isolés et d'éléments, de comptes ou de postes spécifiques d'un état financier — Considérations particulières*, traite des situations où l'auditeur a pour mission d'exprimer une opinion distincte sur un ou plusieurs éléments, comptes ou postes spécifiques d'un état financier.

b) indiquer que, en raison de l'importance du ou des problèmes décrits dans la section « Fondement de l'impossibilité d'exprimer une opinion », il n'a pas été en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder une opinion d'audit sur les états financiers ;

c) modifier la déclaration exigée selon l'alinéa 24 b) de la norme ISA 700 (révisée), qui indique que les états financiers ont été audités, pour préciser qu'il a reçu pour mission d'effectuer l'audit des états financiers.

Fondement de l'opinion

20. Lorsque l'auditeur exprime une opinion modifiée sur les états financiers, il doit, outre les éléments particuliers exigés par la norme ISA 700 (révisée) : (Réf. : par. A21)

    a) remplacer l'intitulé « Fondement de l'opinion » exigé selon le paragraphe 28 de la norme ISA 700 (révisée) par l'intitulé « Fondement de l'opinion avec réserve », « Fondement de l'opinion défavorable » ou « Fondement de l'impossibilité d'exprimer une opinion », selon le cas ;

    b) dans cette section, inclure une description du problème à l'origine de la modification.

21. Si les états financiers comportent une anomalie significative ayant trait à des montants particuliers contenus dans les états financiers (y compris dans les informations quantitatives), l'auditeur doit inclure dans la section « Fondement de l'opinion » une description et une quantification des incidences financières de l'anomalie, à moins que cela ne soit pas faisable en pratique. S'il n'est pas faisable en pratique de quantifier les incidences financières, il doit en faire mention dans ladite section. (Réf. : par. A22)

22. Si les états financiers comportent une anomalie significative ayant trait à des informations qualitatives, l'auditeur doit expliquer dans la section « Fondement de l'opinion » en quoi ces informations comportent une anomalie.

23. Si les états financiers comportent une anomalie significative résultant de l'omission d'informations à fournir, l'auditeur doit :

    a) s'entretenir de cette omission avec les responsables de la gouvernance ;

    b) décrire, dans la section « Fondement de l'opinion », la nature des informations omises ;

    c) à moins que les textes légaux ou réglementaires ne l'interdisent, y inclure les informations omises pour autant que ce soit faisable en pratique et qu'il ait obtenu des éléments probants suffisants et appropriés sur ces informations. (Réf. : par. A23)

24. Si l'auditeur exprime une opinion modifiée par suite de l'impossibilité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés, il doit indiquer les raisons à l'origine de cette impossibilité dans la section « Fondement de l'opinion ».

25. Lorsque l'auditeur exprime une opinion avec réserve ou une opinion défavorable, il doit modifier la déclaration relative à la question de savoir si les éléments probants recueillis sont suffisants et appropriés pour fonder l'opinion d'audit exigée à l'alinéa 28 d) de la norme ISA 700 (révisée) de manière à y inclure les termes « avec réserve » ou « défavorable », selon le cas.

26. Lorsque l'auditeur formule une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers, son rapport ne doit pas comprendre les éléments exigés aux alinéas 28 b) et d) de la norme ISA 700 (révisée). Ces éléments consistent en :

    a) un renvoi à la section du rapport de l'auditeur qui décrit les responsabilités de l'auditeur ;

b) une déclaration indiquant que les éléments probants recueillis sont suffisants et appropriés pour permettre à l'auditeur de fonder son opinion.

27. Même si l'auditeur exprime une opinion défavorable ou formule une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers, il doit préciser, dans la section « Fondement de l'opinion », les raisons à l'origine de tout autre problème dont il a pris connaissance et qui l'aurait obligé à exprimer une opinion modifiée, ainsi que les incidences qui en découlent. (Réf. : par. A24)

Description des responsabilités de l'auditeur à l'égard de l'audit des états financiers lorsqu'il est dans l'impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers

28. Lorsque l'auditeur formule une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers parce qu'il n'est pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés, il doit modifier la description des responsabilités de l'auditeur exigée aux paragraphes 39 à 41 de la norme ISA 700 (révisée) de manière à y inclure uniquement les éléments suivants : (Réf. : par. A25)

a) une déclaration indiquant que les responsabilités de l'auditeur consistent à réaliser un audit des états financiers de l'entité conformément aux Normes internationales d'audit et à délivrer un rapport d'audit ;

b) une déclaration indiquant que, toutefois, en raison du ou des problèmes décrits dans la section « Fondement de l'impossibilité d'exprimer une opinion », il n'a pas été en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder une opinion d'audit sur les états financiers ;

c) la déclaration au sujet de l'indépendance de l'auditeur et des autres responsabilités d'ordre déontologique exigée selon l'alinéa 28 c) de la norme ISA 700 (révisée).

Éléments à prendre en considération lorsque l'auditeur formule une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers

29. À moins que des textes légaux ou réglementaires ne l'exigent, lorsque l'auditeur formule une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers, son rapport ne doit pas comprendre de section sur les questions clés de l'audit conformément à la norme ISA 701 ni de section sur les autres informations conformément à la norme ISA 720 (révisée)[4,5]. (Réf. : par. A26)

Communication avec les responsables de la gouvernance

30. Lorsque l'auditeur prévoit d'exprimer une opinion modifiée dans son rapport, il doit informer les responsables de la gouvernance des circonstances à l'origine de la modification prévue et du libellé de l'opinion modifiée. (Réf : par. A27)

***

[4] Norme ISA 701, *Communication des questions clés de l'audit dans le rapport de l'auditeur indépendant*, paragraphes 11 à 13.

[5] Norme ISA 720 (révisée), *Responsabilités de l'auditeur concernant les autres informations*, paragraphe A54.

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Types d'opinions modifiées (Réf. : par. 2)

A1. Le tableau qui suit montre comment le jugement de l'auditeur quant à la nature du problème donnant lieu à une opinion modifiée et quant au caractère généralisé ou non des incidences ou incidences éventuelles de ce problème sur les états financiers détermine le type d'opinion qui sera exprimée.

Nature du problème donnant lieu à une opinion modifiée	*Jugement de l'auditeur quant au caractère généralisé des incidences ou incidences éventuelles sur les états financiers*	
	Incidences significatives mais non généralisées	*Incidences significatives et généralisées*
Présence d'une ou de plusieurs anomalies significatives dans les états financiers	Opinion avec réserve	Opinion défavorable
Impossibilité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés	Opinion avec réserve	Impossibilité d'exprimer une opinion

Situations qui requièrent une opinion d'audit modifiée

Nature des anomalies significatives (Réf. : alinéa 6 a))

A2. La norme ISA 700 (révisée) exige que, pour se former une opinion sur les états financiers, l'auditeur détermine s'il a acquis l'assurance raisonnable que les états financiers pris dans leur ensemble sont exempts d'anomalies significatives[6]. Cette détermination tient compte de l'évaluation que fait l'auditeur des incidences des anomalies non corrigées sur les états financiers, le cas échéant, en conformité avec la norme ISA 450[7].

A3. La norme ISA 450 définit une anomalie comme étant un écart entre le montant présenté, le classement ou la présentation d'un élément ou les informations fournies à son sujet dans les états financiers et le montant, le classement, la présentation ou les informations exigés pour cet élément selon le référentiel d'information financière applicable. Par conséquent, une anomalie significative dans les états financiers peut être liée :

a) au caractère approprié des méthodes comptables retenues ;

b) à l'application des méthodes comptables retenues ;

c) au caractère approprié ou adéquat des informations fournies dans les états financiers.

Caractère approprié des méthodes comptables retenues

A4. Pour ce qui concerne le caractère approprié des méthodes comptables retenues par la direction, il se peut que les états financiers comportent des anomalies significatives dans l'un ou l'autre des cas suivants :

---

[6] Norme ISA 700 (révisée), paragraphe 11.

[7] Norme ISA 450, *Évaluation des anomalies détectées au cours de l'audit*, paragraphe 11.

a) les méthodes comptables retenues ne sont pas conformes au référentiel d'information financière applicable ;

b) les états financiers ne décrivent pas correctement une méthode comptable relative à un élément important de l'état de la situation financière, de l'état du résultat global, de l'état des variations des capitaux propres ou du tableau des flux de trésorerie ;

c) les états financiers ne représentent pas les opérations et les événements sous-jacents ou ne fournissent pas d'informations sur ceux-ci d'une manière propre à donner une image fidèle.

A5. Les référentiels d'information financière contiennent souvent des exigences concernant le traitement comptable des changements de méthodes comptables et les informations à fournir sur ces changements. Dans le cas où l'entité a modifié le choix de ses principales méthodes comptables, il se peut que les états financiers comportent une anomalie significative si elle ne s'est pas conformée à ces exigences.

Application des méthodes comptables retenues

A6. Pour ce qui concerne l'application des méthodes comptables retenues, il se peut que les états financiers comportent des anomalies significatives :

a) soit lorsque l'application par la direction des méthodes comptables retenues n'est pas conforme au référentiel d'information financière, notamment lorsque la direction n'a pas appliqué les méthodes comptables retenues de la même façon d'une période à l'autre ou pour des opérations ou des événements similaires (uniformité dans l'application) ;

b) soit en raison des modalités d'application des méthodes comptables retenues (par exemple, dans le cas d'une erreur d'application involontaire).

Caractère approprié ou adéquat des informations fournies dans les états financiers

A7. Pour ce qui concerne le caractère approprié ou adéquat des informations fournies dans les états financiers, il se peut que les états financiers comportent des anomalies significatives dans l'un ou l'autre des cas suivants :

a) les états financiers ne fournissent pas toutes les informations exigées par le référentiel d'information financière applicable ;

b) les informations fournies dans les états financiers ne sont pas présentées conformément au référentiel d'information financière applicable ;

c) les états financiers ne fournissent pas, en plus des informations expressément exigées par le référentiel d'information financière applicable, les informations supplémentaires nécessaires pour donner une image fidèle.

Le paragraphe A17 de la norme ISA 450 fournit d'autres exemples d'anomalies significatives dans les informations qualitatives.

Nature de l'impossibilité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés (Réf. : alinéa 6 b))

A8. L'impossibilité pour l'auditeur d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés (situation aussi appelée « limitation de l'étendue des travaux d'audit ») peut résulter :

a) de circonstances indépendantes de la volonté de l'entité ;

b) de circonstances liées à la nature ou au calendrier des travaux de l'auditeur ;

c) de limitations imposées par la direction.

A9. L'impossibilité de mettre en œuvre une procédure particulière ne constitue pas une limitation de l'étendue des travaux d'audit si l'auditeur est en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés en mettant en œuvre des procédures de remplacement. Si la mise en œuvre de telles procédures n'est pas possible, les exigences de l'alinéa 7 b) et des paragraphes 9 et 10 s'appliquent, selon le cas. Les limitations imposées par la direction peuvent avoir d'autres incidences sur l'audit, par exemple sur l'évaluation par l'auditeur des risques de fraude et sur son examen de l'opportunité de poursuivre la mission.

A10. Voici des exemples de circonstances indépendantes de la volonté de l'entité :

- les documents comptables de l'entité ont été détruits ;
- les documents comptables d'une composante importante ont été saisis indéfiniment par les pouvoirs publics.

A11. Voici des exemples de circonstances liées à la nature ou au calendrier des travaux de l'auditeur :

- l'entité est tenue d'utiliser la méthode de la mise en équivalence pour comptabiliser une entité associée, mais l'auditeur n'est pas en mesure d'obtenir les éléments probants suffisants et appropriés sur l'information financière de cette entité qui lui permettraient d'évaluer si la méthode de la mise en équivalence a été appliquée de façon appropriée ;
- en raison de la date de sa nomination, l'auditeur n'a pu observer le dénombrement des stocks ;
- l'auditeur détermine que la mise en œuvre de procédures de corroboration seules ne suffit pas, mais les contrôles de l'entité ne sont pas efficaces.

A12. Voici des exemples de situations où l'auditeur se trouve dans l'impossibilité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés en raison d'une limitation de l'étendue des travaux d'audit imposée par la direction :

- la direction empêche l'auditeur d'observer le dénombrement des stocks ;
- la direction empêche l'auditeur de procéder à des demandes de confirmation externe de soldes de comptes particuliers.

Détermination du type d'opinion modifiée à exprimer

Conséquences de l'impossibilité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés en raison d'une limitation imposée par la direction après l'acceptation de la mission par l'auditeur (Réf. : sous-alinéa 13 b)i) et par. 14)

A13. La question de savoir s'il est faisable en pratique pour l'auditeur de démissionner peut dépendre du degré d'avancement de la mission au moment où la direction impose la limitation de l'étendue des travaux d'audit. Si l'audit est quasi achevé, l'auditeur peut décider de le mener à terme dans la mesure du possible, d'indiquer dans son rapport qu'il lui est impossible d'exprimer une opinion et d'expliquer la limitation de l'étendue des travaux d'audit dans la section « Fondement de l'impossibilité d'exprimer une opinion » avant de démissionner.

A14. Dans certaines situations, il peut arriver que l'auditeur soit dans l'impossibilité de démissionner du fait que des textes légaux ou réglementaires l'obligent à poursuivre la mission d'audit. Ce peut être le cas de l'auditeur nommé pour auditer les états financiers d'entités du secteur public. Cela peut être également le

cas dans les pays où l'auditeur est nommé pour auditer les états financiers couvrant une période déterminée, ou encore nommé pour une période déterminée, et où il lui est interdit de démissionner avant l'achèvement de l'audit de ces états financiers ou avant la fin de cette période, respectivement. L'auditeur peut également considérer comme nécessaire d'inclure un paragraphe sur d'autres points dans son rapport d'audit[8].

A15. Lorsque l'auditeur conclut à la nécessité de démissionner en raison d'une limitation de l'étendue des travaux d'audit, il se peut qu'il soit tenu, en vertu d'une exigence professionnelle, légale ou réglementaire, de communiquer les problèmes à l'origine de sa démission à des autorités de réglementation ou aux propriétaires de l'entité.

Autres considérations liées à l'expression d'une opinion défavorable ou à l'impossibilité d'exprimer une opinion (Réf. : par. 15)

A16. Voici des exemples de circonstances propres à certains rapports qui n'entreraient pas en contradiction avec l'expression d'une opinion défavorable par l'auditeur ou la formulation d'une impossibilité d'exprimer une opinion :

- l'expression d'une opinion non modifiée sur des états financiers préparés selon un référentiel d'information financière donné et, dans le même rapport, l'expression d'une opinion défavorable sur les mêmes états financiers au regard d'un autre référentiel d'information financière [9];
- la formulation d'une impossibilité d'exprimer une opinion sur les résultats d'exploitation et les flux de trésorerie, le cas échéant, et l'expression d'une opinion non modifiée sur la situation financière (voir la norme ISA 510[10]). Dans ce cas, l'auditeur ne formule pas une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers pris dans leur ensemble.

Forme et contenu du rapport de l'auditeur comportant une opinion modifiée

Exemples de rapports de l'auditeur (Réf. : par. 16)

A17. Les exemples 1 et 2 fournis en annexe présentent des rapports d'audit dans lesquels l'auditeur exprime une opinion avec réserve et une opinion défavorable, respectivement, du fait que les états financiers comportent des anomalies significatives.

A18. L'exemple 3 fourni en annexe présente un rapport d'audit dans lequel l'auditeur exprime une opinion avec réserve parce qu'il n'est pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés. L'exemple 4 présente un rapport dans lequel l'auditeur indique qu'il se trouve dans l'impossibilité d'exprimer une opinion parce qu'il n'est pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur un élément particulier des états financiers. L'exemple 5 présente un rapport dans lequel l'auditeur indique qu'il se trouve dans l'impossibilité d'exprimer une opinion parce qu'il n'est pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur de multiples éléments des états financiers. Dans les deux derniers cas, les incidences éventuelles du problème sur les états financiers sont à la fois significatives et généralisées. Les annexes des autres normes ISA qui énoncent des obligations en

---

8 Norme ISA 706 (révisée), *Paragraphes d'observations et paragraphes sur d'autres points dans le rapport de l'auditeur indépendant*, paragraphe A10.

9 Voir le paragraphe A31 de la norme ISA 700 (révisée) pour une description de cette situation.

10 Norme ISA 510, *Audit initial — Soldes d'ouverture*, paragraphe 10.

matière de rapport, y compris la norme ISA 570 (révisée)[11], fournissent également des exemples de rapports dans lesquels l'auditeur exprime une opinion modifiée.

Opinion de l'auditeur (Réf. : par. 16)

A19. La modification de cet intitulé montre clairement à l'utilisateur que l'auditeur a exprimé une opinion modifiée et lui indique le type d'opinion modifiée.

Opinion avec réserve (Réf. : par. 17)

A20. Lorsque l'auditeur exprime une opinion avec réserve, il ne convient pas d'utiliser des expressions comme « compte tenu de l'explication qui précède » ou « sous réserve de » dans la section relative à l'opinion, car elles ne sont pas suffisamment claires ou tranchées.

Fondement de l'opinion (Réf. : par. 20, 21, 23 et 27)

A21. L'utilisation d'un libellé standard dans le rapport de l'auditeur contribue à faciliter la compréhension du rapport par l'utilisateur et l'identification des circonstances inhabituelles lorsqu'elles surviennent. Par conséquent, même s'il n'est pas toujours possible d'uniformiser le libellé d'une opinion modifiée ou celui de la description du fondement d'une telle opinion, le recours à une forme et à un contenu standard pour le rapport de l'auditeur est souhaitable.

A22. À titre d'exemple des incidences financières d'anomalies significatives que l'auditeur peut décrire dans la section « Fondement de l'opinion » de son rapport, il y a la quantification des incidences d'une surévaluation des stocks sur les impôts sur le résultat, le résultat avant impôts, le résultat net et les capitaux propres.

A23. Fournir les informations omises dans la section « Fondement de l'opinion » ne serait pas faisable en pratique dans un ou l'autre des cas suivants :

a) les informations n'ont pas été préparées par la direction ou l'auditeur n'y a pas facilement accès ;

b) l'auditeur juge que les informations seraient trop volumineuses en regard de son rapport.

A24. Une opinion défavorable ou l'impossibilité d'exprimer une opinion en ce qui concerne un problème particulier décrit dans la section « Fondement de l'opinion » ne justifie pas l'omission d'une description des autres problèmes relevés qui, pour d'autres raisons, auraient nécessité l'expression d'une opinion modifiée. Dans un tel cas, la communication de ces autres problèmes dont l'auditeur a pris connaissance peut être pertinente pour les utilisateurs des états financiers.

Description des responsabilités de l'auditeur à l'égard de l'audit des états financiers lorsqu'il formule une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers (Réf. : par. 28)

A25. Lorsque l'auditeur formule une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers, il est souhaitable de déplacer les déclarations suivantes dans la section « Responsabilités de l'auditeur à l'égard de l'audit des états financiers » du rapport d'audit, comme l'illustrent les exemples 4 et 5 fournis dans l'annexe de la présente norme ISA :

- la déclaration requise à l'alinéa 28 a) de la norme ISA 700 (révisée), modifiée de façon à indiquer que la responsabilité de l'auditeur consiste à réaliser un audit des états financiers de l'entité conformément aux normes ISA ;

[11] Norme ISA 570 (révisée), *Continuité de l'exploitation.*

- la déclaration requise à l'alinéa 28 c) de la norme ISA 700 (révisée) en ce qui concerne l'indépendance et les autres responsabilités d'ordre déontologique.

Éléments à prendre en considération lorsque l'auditeur formule une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers (Réf. : par. 29)

A26. Le fait d'indiquer les raisons pour lesquelles l'auditeur se trouve dans l'impossibilité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés dans la section « Fondement de l'impossibilité d'exprimer une opinion » du rapport d'audit fournit aux utilisateurs des informations utiles pour comprendre les raisons pour lesquelles l'auditeur a formulé une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers et peut dissuader encore plus les utilisateurs de s'appuyer indûment sur ces états financiers. En revanche, le fait de communiquer des questions clés de l'audit autres que le problème ou les problèmes qui sont à l'origine de la formulation de l'impossibilité d'exprimer une opinion peut laisser supposer que les états financiers pris dans leur ensemble sont plus crédibles à l'égard de ces questions qu'il ne serait approprié dans les circonstances, et entrerait en contradiction avec la formulation de l'impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers pris dans leur ensemble. De la même façon, il ne serait pas approprié d'inclure dans le rapport une section sur les autres informations, conformément à la norme ISA 720 (révisée), traitant de l'évaluation par l'auditeur de la cohérence entre les autres informations et les états financiers. Par conséquent, le paragraphe 29 de la présente norme ISA interdit à l'auditeur d'inclure dans son rapport une section sur les questions clés de l'audit ou une section sur les autres informations lorsqu'il formule une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers, à moins que des textes légaux ou réglementaires ne l'obligent à communiquer les questions clés de l'audit ou à faire rapport sur les autres informations.

Communication avec les responsables de la gouvernance (Réf. : par. 30)

A27. Le fait d'informer les responsables de la gouvernance des circonstances à l'origine d'une modification prévue de l'opinion de l'auditeur et du libellé de l'opinion modifiée permet :

a) à l'auditeur d'aviser les responsables de la gouvernance de la ou des modifications prévues et des raisons (ou des circonstances) qui en sont à l'origine ;

b) à l'auditeur de chercher à obtenir des responsables de la gouvernance qu'ils reconnaissent les faits constituant le ou les problèmes à l'origine de la ou des modifications prévues, ou qu'ils confirment leurs points de désaccord avec la direction ;

c) aux responsables de la gouvernance d'avoir l'occasion, le cas échéant, de fournir des informations ou des explications supplémentaires à l'auditeur au sujet du ou des problèmes à l'origine de la ou des modifications prévues.

Annexe

(Réf. : par. A17, A18 et A25)

Exemples de rapports de l'auditeur indépendant comportant une opinion modifiée

- Exemple 1 : Rapport de l'auditeur comportant une opinion avec réserve en raison d'une anomalie significative dans les états financiers.
- Exemple 2 : Rapport de l'auditeur comportant une opinion défavorable en raison d'une anomalie significative dans les états financiers consolidés.
- Exemple 3 : Rapport de l'auditeur comportant une opinion avec réserve en raison de l'impossibilité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés en ce qui concerne une entité associée étrangère.
- Exemple 4 : Rapport de l'auditeur comportant la formulation d'une impossibilité d'exprimer une opinion en raison de l'impossibilité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur un élément particulier des états financiers consolidés.
- Exemple 5 : Rapport de l'auditeur comportant la formulation d'une impossibilité d'exprimer une opinion en raison de l'impossibilité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur de multiples éléments des états financiers.

Exemple 1 – Opinion avec réserve en raison d'une anomalie significative dans les états financiers

Aux fins du présent exemple, on suppose les circonstances suivantes :

- **L'audit porte sur un jeu complet d'états financiers d'une entité cotée préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle. Il ne s'agit pas d'un audit de groupe (la norme ISA 600[1] ne s'applique donc pas).**
- **Les états financiers sont préparés par la direction de l'entité conformément aux Normes internationales d'information financière (IFRS) (il s'agit d'un référentiel à usage général).**
- **Les termes et conditions de la mission d'audit reflètent la description de la responsabilité de la direction à l'égard des états financiers donnée dans la norme ISA 210[2].**
- **Une anomalie a été constatée dans les stocks. Les incidences de l'anomalie sur les états financiers sont considérées comme significatives mais non généralisées (c.-à-d. que l'expression d'une opinion avec réserve est appropriée).**
- **Les règles de déontologie qui s'appliquent à l'audit sont celles du pays ou de la collectivité territoriale où il est réalisé.**
- **En se fondant sur les éléments probants obtenus, l'auditeur a conclu, conformément à la norme ISA 570 (révisée), qu'il n'existait aucune incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.**
- **Les questions clés de l'audit ont été communiquées conformément à la norme ISA 701.**
- **L'auditeur a obtenu la totalité des autres informations avant la date de son rapport et le problème à l'origine de l'expression d'une opinion avec réserve sur les états financiers consolidés a également une incidence sur les autres informations.**
- **Les personnes responsables de la supervision des états financiers ne sont pas les mêmes que celles qui sont responsables de la préparation des états financiers.**
- **Outre celles qui se rattachent à l'audit des états financiers, l'auditeur a d'autres obligations en matière de rapport en vertu de la législation locale.**

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

Aux actionnaires de la société ABC [ou autre destinataire approprié]

Rapport sur l'audit des états financiers[3]

Opinion avec réserve

Nous avons effectué l'audit des états financiers de la société ABC (la « société »), qui comprennent l'état de la situation financière au 31 décembre 20X1, et l'état du résultat global, l'état des variations des capitaux propres et le tableau des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, ainsi que les notes annexes, y compris le résumé des principales méthodes comptables.

---

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

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

3 Le sous-titre « Rapport sur l'audit des états financiers » n'est pas nécessaire lorsque la section portant le sous-titre « Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires » ne trouve pas application.

À notre avis, à l'exception des incidences du problème décrit dans la section « Fondement de l'opinion avec réserve » de notre rapport, les états financiers ci-joints donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle de la situation financière de la société au 31 décembre 20X1, ainsi que de sa performance financière et de ses flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément aux Normes internationales d'information financière (IFRS).

Fondement de l'opinion avec réserve

Les stocks de la société ont été comptabilisés pour xxx à l'état de la situation financière. La direction n'a pas évalué les stocks au plus faible du coût et de la valeur nette de réalisation, mais les a évalués uniquement au coût, ce qui constitue une dérogation aux IFRS. Les documents comptables de la société indiquent que, si la direction avait évalué les stocks au plus faible du coût et de la valeur nette de réalisation, il aurait fallu comptabiliser un montant de xxx pour ramener les stocks à leur valeur nette de réalisation. En conséquence, le coût des ventes aurait été augmenté de xxx, et les impôts sur le résultat, le résultat net et les capitaux propres auraient été diminués de xxx, xxx et xxx, respectivement.

Nous avons effectué notre audit conformément aux Normes internationales d'audit (ISA). Les responsabilités qui nous incombent en vertu ces normes sont plus amplement décrites dans la section « Responsabilités de l'auditeur à l'égard de l'audit des états financiers » du présent rapport. Nous sommes indépendants de la société conformément aux règles de déontologie qui s'appliquent à l'audit des états financiers aux/en/à [*pays ou collectivité territoriale*] et nous nous sommes acquittés des autres responsabilités déontologiques qui nous incombent selon ces règles. Nous estimons que les éléments probants que nous avons obtenus sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion avec réserve.

Autres informations [ou autre titre approprié, comme « Informations autres que les états financiers et le rapport de l'auditeur sur ces états »]

[*Faire rapport conformément aux obligations en matière de rapport de la norme ISA 720 (révisée) – voir l'exemple 6 de l'Annexe 2 de la norme ISA 720 (révisée). Le dernier paragraphe de la section « Autres informations » de l'exemple 6 sera adapté afin de décrire le problème particulier à l'origine de l'expression d'une opinion avec réserve qui a également une incidence sur les autres informations.*]

Questions clés de l'audit

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. Ces questions ont été traitées dans le contexte de notre audit des états financiers pris dans leur ensemble et aux fins de la formation de notre opinion sur ceux-ci, et nous n'exprimons pas une opinion distincte sur ces questions. Outre le problème décrit dans la section « Fondement de l'opinion avec réserve », nous avons déterminé que les questions décrites ci-après constituaient les questions clés de l'audit à communiquer dans notre rapport.

[*Description de chaque question clé de l'audit conformément à la norme ISA 701.*]

Responsabilités de la direction et des responsables de la gouvernance à l'égard des états financiers[4]

[*Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) – voir l'exemple 1 de la norme ISA 700 (révisée)*.]

Responsabilités de l'auditeur à l'égard de l'audit des états financiers

[*Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) – voir l'exemple 1 de la norme ISA 700 (révisée)*.]

Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires

[*Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) – voir l'exemple 1 de la norme ISA 700 (révisée)*.]

L'associé responsable de la mission d'audit au terme de laquelle le présent rapport de l'auditeur indépendant est délivré est [*nom*].

[*Signature au nom du cabinet d'audit, signature de l'auditeur, ou les deux, selon ce qui est requis dans le pays concerné*]

[*Adresse de l'auditeur*]

[*Date*]

[4] Dans les présents exemples de rapports de l'auditeur, les termes « direction » et « responsables de la gouvernance » pourraient devoir être remplacés par d'autres termes appropriés dans le contexte juridique du pays.

Exemple 2 – Opinion défavorable en raison d'une anomalie significative dans les états financiers consolidés

Aux fins du présent exemple, on suppose les circonstances suivantes :

- **L'audit porte sur un jeu complet d'états financiers consolidés d'une entité cotée préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle. Il s'agit d'un audit de groupe d'une entité ayant des filiales (la norme ISA 600 s'applique).**
- **Les états financiers consolidés sont préparés par la direction de l'entité conformément aux Normes internationales d'information financière (IFRS) (il s'agit d'un référentiel à usage général).**
- **Les termes et conditions de la mission d'audit reflètent la description de la responsabilité de la direction à l'égard des états financiers consolidés donnée dans la norme ISA 210.**
- **Les états financiers consolidés comportent une anomalie significative en raison de la non-consolidation d'une filiale. Les incidences de l'anomalie significative sur les états financiers consolidés sont considérées comme généralisées. Les incidences de l'anomalie sur les états financiers consolidés n'ont pas été déterminées parce que leur détermination n'était pas faisable en pratique (c.-à-d. que l'expression d'une opinion défavorable est appropriée).**
- **Les règles de déontologie qui s'appliquent à l'audit sont celles du pays ou de la collectivité territoriale où il est réalisé.**
- **En se fondant sur les éléments probants obtenus, l'auditeur a conclu, conformément à la norme ISA 570 (révisée), qu'il n'existait aucune incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.**
- **La norme ISA 701 s'applique, mais l'auditeur a déterminé qu'il n'y avait aucune autre question clé de l'audit à communiquer outre le problème décrit dans la section « Fondement de l'opinion défavorable ».**
- **L'auditeur a obtenu la totalité des autres informations avant la date de son rapport et le problème à l'origine de l'expression d'une opinion défavorable sur les états financiers consolidés a également une incidence sur les autres informations.**
- **Les personnes responsables de la supervision des états financiers consolidés ne sont pas les mêmes que celles qui sont responsables de la préparation des états financiers consolidés.**
- **Outre celles qui se rattachent à l'audit des états financiers consolidés, l'auditeur a d'autres obligations en matière de rapport en vertu de la législation locale.**

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

Aux actionnaires de la société ABC [ou autre destinataire approprié]

Rapport sur l'audit des états financiers consolidés[5]

Opinion défavorable

Nous avons effectué l'audit des états financiers consolidés de la société ABC et de ses filiales (le « groupe »), qui comprennent l'état consolidé de la situation financière au 31 décembre 20X1, et l'état consolidé du résultat

[5] Le sous-titre « Rapport sur l'audit des états financiers consolidés » n'est pas nécessaire lorsque la section portant le sous-titre « Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires » ne trouve pas application.

global, l'état consolidé des variations des capitaux propres et le tableau consolidé des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, ainsi que les notes annexes, y compris le résumé des principales méthodes comptables.

À notre avis, en raison de l'importance du problème soulevé dans la section « Fondement de l'opinion défavorable » de notre rapport, les états financiers consolidés ci-joints ne donnent pas une image fidèle de la situation financière consolidée du groupe au 31 décembre 20X1, ni de sa performance financière consolidée et de ses flux de trésorerie consolidés pour l'exercice clos à cette date, conformément aux Normes internationales d'information financière (IFRS).

Fondement de l'opinion défavorable

Comme l'explique la Note X, le groupe n'a pas consolidé les états financiers de la filiale XYZ qu'il a acquise au cours de l'exercice 20X1 parce qu'il n'a pas encore été en mesure de déterminer les justes valeurs de certains des actifs et des passifs significatifs de la filiale à la date d'acquisition. Cette participation est donc comptabilisée suivant la méthode du coût. Selon les IFRS, la société aurait dû consolider cette filiale et comptabiliser l'acquisition sur la base des montants provisoires. Si XYZ avait été consolidée, cela aurait eu une incidence significative sur de nombreux éléments des états financiers consolidés ci-joints. Les incidences de la non-consolidation sur les états financiers consolidés n'ont pas été déterminées.

Nous avons effectué notre audit conformément aux Normes internationales d'audit (ISA). Les responsabilités qui nous incombent en vertu de ces normes sont plus amplement décrites dans la section « Responsabilités de l'auditeur à l'égard de l'audit des états financiers consolidés » du présent rapport. Nous sommes indépendants du groupe conformément aux règles de déontologie qui s'appliquent à l'audit des états financiers consolidés aux/en/à [*pays ou collectivité territoriale*] et nous nous sommes acquittés des autres responsabilités déontologiques qui nous incombent selon ces règles. Nous estimons que les éléments probants que nous avons obtenus sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion défavorable.

Autres informations [ou autre titre approprié, comme « Informations autres que les états financiers et le rapport de l'auditeur sur ces états »]

[*Faire rapport conformément aux obligations en matière de rapport de la norme ISA 720 (révisée) – voir l'exemple 7 de l'Annexe 2 de la norme ISA 720 (révisée). Le dernier paragraphe de la section « Autres informations » de l'exemple 7 sera adapté afin de décrire le problème particulier à l'origine de l'expression d'une opinion défavorable qui a également une incidence sur les autres informations.*]

Questions clés de l'audit

Outre le problème décrit dans la section « Fondement de l'opinion défavorable », nous avons déterminé qu'il n'y avait aucune autre question clé de l'audit à communiquer dans notre rapport.

Responsabilités de la direction et des responsables de la gouvernance à l'égard des états financiers consolidés[6]

[*Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) – voir l'exemple 2 de la norme ISA 700 (révisée).*]

Responsabilités de l'auditeur à l'égard de l'audit des états financiers consolidés

[*Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) – voir l'exemple 2 de la norme ISA 700 (révisée).*]

Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires

[6] Le cas échéant, utiliser d'autres désignations qui sont appropriées dans le contexte juridique du pays.

[*Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) – voir l'exemple 2 de la norme ISA 700 (révisée)*.]

L'associé responsable de la mission d'audit au terme de laquelle le présent rapport de l'auditeur indépendant est délivré est [*nom*].

[*Signature au nom du cabinet d'audit, signature de l'auditeur, ou les deux, selon ce qui est requis dans le pays concerné*]

[*Adresse de l'auditeur*]

[*Date*]

Exemple 3 – Opinion avec réserve en raison de l'impossibilité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés en ce qui concerne une entité associée étrangère

Aux fins du présent exemple, on suppose les circonstances suivantes :

- **L'audit porte sur un jeu complet d'états financiers consolidés d'une entité cotée préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle. Il s'agit d'un audit de groupe d'une entité ayant des filiales (la norme ISA 600 s'applique).**
- **Les états financiers consolidés sont préparés par la direction de l'entité conformément aux Normes internationales d'information financière (IFRS) (il s'agit d'un référentiel à usage général).**
- **Les termes et conditions de la mission d'audit reflètent la description de la responsabilité de la direction à l'égard des états financiers consolidés donnée dans la norme ISA 210.**
- **L'auditeur n'a pas été en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés concernant une participation dans une société associée étrangère. Les incidences éventuelles sur les états financiers consolidés de l'impossibilité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sont considérées comme significatives mais non généralisées (c.-à-d. que l'expression d'une opinion avec réserve est appropriée).**
- **Les règles de déontologie qui s'appliquent à l'audit sont celles du pays ou de la collectivité territoriale où il est réalisé.**
- **En se fondant sur les éléments probants obtenus, l'auditeur a conclu, conformément à la norme ISA 570 (révisée), qu'il n'existait aucune incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.**
- **Les questions clés de l'audit ont été communiquées conformément à la norme ISA 701.**
- **L'auditeur a obtenu la totalité des autres informations avant la date de son rapport et le problème à l'origine de l'expression d'une opinion avec réserve sur les états financiers consolidés a également une incidence sur les autres informations.**
- **Les personnes responsables de la supervision des états financiers consolidés ne sont pas les mêmes que celles qui sont responsables de la préparation des états financiers consolidés.**
- **Outre celles qui se rattachent à l'audit des états financiers consolidés, l'auditeur a d'autres obligations en matière de rapport en vertu de la législation locale.**

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

Aux actionnaires de la société ABC [ou autre destinataire approprié]

Rapport sur l'audit des états financiers consolidés[7]

Opinion avec réserve

Nous avons effectué l'audit des états financiers consolidés de la société ABC et de ses filiales (le « groupe »), qui comprennent l'état consolidé de la situation financière au 31 décembre 20X1, et l'état consolidé du résultat global, l'état consolidé des variations des capitaux propres et le tableau consolidé des flux de trésorerie pour

[7] Le sous-titre « Rapport sur l'audit des états financiers consolidés » n'est pas nécessaire lorsque la section portant le sous-titre « Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires » ne trouve pas application.

l'exercice clos à cette date, ainsi que les notes annexes, y compris le résumé des principales méthodes comptables.

À notre avis, à l'exception des incidences éventuelles du problème décrit dans la section « Fondement de l'opinion avec réserve » de notre rapport, les états financiers consolidés ci-joints donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle de la situation financière consolidée du groupe au 31 décembre 20X1, ainsi que de sa performance financière consolidée et de ses flux de trésorerie consolidés pour l'exercice clos à cette date, conformément aux Normes internationales d'information financière (IFRS).

Fondement de l'opinion avec réserve

La participation du groupe dans la société XYZ, une société associée étrangère acquise au cours de l'exercice et comptabilisée selon la méthode de la mise en équivalence, est inscrite pour xxx dans l'état consolidé de la situation financière au 31 décembre 20X1, et la quote-part de xxx d'ABC dans le résultat net de XYZ est comprise dans le résultat d'ABC pour l'exercice clos à cette date. Nous n'avons pas été en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés concernant la valeur comptable de la participation d'ABC dans XYZ au 31 décembre 20X1 ni de la quote-part d'ABC dans le résultat net de XYZ pour l'exercice, l'accès aux informations financières, à la direction et aux auditeurs de XYZ nous ayant été refusé. Par conséquent, nous n'avons pu déterminer si les montants en cause auraient dû faire l'objet d'ajustements.

Nous avons effectué notre audit conformément aux Normes internationales d'audit (ISA). Les responsabilités qui nous incombent en vertu de ces normes sont plus amplement décrites dans la section « Responsabilités de l'auditeur à l'égard de l'audit des états financiers consolidés » du présent rapport. Nous sommes indépendants du groupe conformément aux règles de déontologie qui s'appliquent à l'audit des états financiers consolidés aux/en/à [*pays ou collectivité territoriale*] et nous nous sommes acquittés des autres responsabilités déontologiques qui nous incombent selon ces règles. Nous estimons que les éléments probants que nous avons obtenus sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion avec réserve.

Autres informations [ou autre titre approprié, comme « Informations autres que les états financiers et le rapport de l'auditeur sur ces états »]

[*Faire rapport conformément aux obligations en matière de rapport de la norme ISA 720 (révisée) – voir l'exemple 6 de l'Annexe 2 de la norme ISA 720 (révisée). Le dernier paragraphe de la section « Autres informations » de l'exemple 6 sera adapté afin de décrire le problème particulier à l'origine de l'expression d'une opinion avec réserve qui a également une incidence sur les autres informations.*]

Questions clés de l'audit

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 consolidés de la période considérée. Ces questions ont été traitées dans le contexte de notre audit des états financiers consolidés pris dans leur ensemble et aux fins de la formation de notre opinion sur ceux-ci, et nous n'exprimons pas une opinion distincte sur ces questions. Outre le problème décrit dans la section « Fondement de l'opinion avec réserve », nous avons déterminé que les questions décrites ci-après constituaient les questions clés de l'audit à communiquer dans notre rapport.

[*Description de chaque question clé de l'audit conformément à la norme ISA 701.*]

Responsabilités de la direction et des responsables de la gouvernance à l'égard des états financiers consolidés[8]

[*Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) – voir l'exemple 2 de la norme ISA 700 (révisée)*.]

Responsabilités de l'auditeur à l'égard de l'audit des états financiers consolidés

[*Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) – voir l'exemple 2 de la norme ISA 700 (révisée)*.]

Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires

[*Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) – voir l'exemple 2 de la norme ISA 700 (révisée)*.]

L'associé responsable de la mission d'audit au terme de laquelle le présent rapport de l'auditeur indépendant est délivré est [*nom*].

[*Signature au nom du cabinet d'audit, signature de l'auditeur, ou les deux, selon ce qui est requis dans le pays concerné*]

[*Adresse de l'auditeur*]

[*Date*]

[8] Le cas échéant, utiliser d'autres désignations qui sont appropriées dans le contexte juridique du pays.

Exemple 4 – Formulation d'une impossibilité d'exprimer une opinion en raison de l'impossibilité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur un élément particulier des états financiers consolidés

Aux fins du présent exemple, on suppose les circonstances suivantes :

- **L'audit porte sur un jeu complet d'états financiers consolidés d'une entité autre qu'une entité cotée préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle. Il s'agit d'un audit de groupe d'une entité ayant des filiales (la norme ISA 600 s'applique).**
- **Les états financiers consolidés sont préparés par la direction de l'entité conformément aux Normes internationales d'information financière (IFRS) (il s'agit d'un référentiel à usage général).**
- **Les termes et conditions de la mission d'audit reflètent la description de la responsabilité de la direction à l'égard des états financiers consolidés donnée dans la norme ISA 210.**
- **L'auditeur n'a pas été en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés concernant un élément particulier des états financiers consolidés. En fait, l'auditeur n'a pas été en mesure d'obtenir des éléments probants concernant l'information financière relative à une participation dans une coentreprise représentant plus de 90 % de l'actif net de l'entité. Les incidences éventuelles sur les états financiers consolidés de cette impossibilité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sont considérées comme étant à la fois significatives et généralisées (c.-à-d. que la formulation de l'impossibilité d'exprimer une opinion est appropriée).**
- **Les règles de déontologie qui s'appliquent à l'audit sont celles du pays ou de la collectivité territoriale où il est réalisé.**
- **Les personnes responsables de la supervision des états financiers consolidés ne sont pas les mêmes que celles qui sont responsables de la préparation des états financiers consolidés.**
- **La description des responsabilités de l'auditeur doit être restreinte.**
- **Outre celles qui se rattachent à l'audit des états financiers consolidés, l'auditeur a d'autres obligations en matière de rapport en vertu de la législation locale.**

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

Aux actionnaires de la société ABC [ou autre destinataire approprié]

Rapport sur l'audit des états financiers consolidés[9]

Impossibilité d'exprimer une opinion

Nous avons reçu pour mission d'effectuer l'audit des états financiers consolidés de la société ABC et de ses filiales (le « groupe »), qui comprennent l'état consolidé de la situation financière au 31 décembre 20X1, et l'état consolidé du résultat global, l'état consolidé des variations des capitaux propres et le tableau consolidé des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, ainsi que les notes annexes, y compris le résumé des principales méthodes comptables.

Nous n'exprimons aucune opinion sur les états financiers consolidés ci-joints du groupe. En raison de

[9] Le sous-titre « Rapport sur l'audit des états financiers consolidés » n'est pas nécessaire lorsque la section portant le sous-titre « Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires » ne trouve pas application.

l'importance du problème décrit dans la section « Fondement de l'impossibilité d'exprimer une opinion » de notre rapport, nous n'avons pas été en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder une opinion d'audit sur ces états financiers consolidés.

Fondement de l'impossibilité d'exprimer une opinion

La participation du groupe dans sa coentreprise XYZ est comptabilisée pour un montant de xxx dans l'état consolidé de la situation financière du groupe, ce qui représente plus de 90 % de l'actif net du groupe au 31 décembre 20X1. On nous a refusé l'accès à la direction et aux auditeurs de XYZ, y compris à la documentation d'audit des auditeurs de XYZ. Par conséquent, nous n'avons pas été en mesure de déterminer si des ajustements auraient pu s'avérer nécessaires pour ce qui concerne la quote-part du groupe dans les actifs de XYZ qu'il contrôle conjointement, sa quote-part des passifs de XYZ pour lesquels il est conjointement responsable, sa quote-part des produits et des charges de XYZ pour l'exercice et les éléments constituant l'état consolidé des variations des capitaux propres et le tableau consolidé des flux de trésorerie.

Responsabilités de la direction et des responsables de la gouvernance à l'égard des états financiers consolidés[10]

[*Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) – voir l'exemple 2 de la norme ISA 700 (révisée).*]

Responsabilités de l'auditeur à l'égard de l'audit des états financiers consolidés

Nos responsabilités consistent à réaliser un audit des états financiers consolidés du groupe conformément aux Normes internationales d'audit et à délivrer un rapport d'audit. Toutefois, en raison du problème décrit dans la section « Fondement de l'impossibilité d'exprimer une opinion », nous n'avons pas été en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder une opinion d'audit sur ces états financiers consolidés.

Nous sommes indépendants du groupe conformément aux règles de déontologie qui s'appliquent à l'audit des états financiers consolidés au(x)/en/à [*pays ou collectivité territoriale*] et nous nous sommes acquittés des autres responsabilités déontologiques qui nous incombent selon ces règles.

Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires

[*Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) – voir l'exemple 2 de la norme ISA 700 (révisée).*]

[*Signature au nom du cabinet d'audit, signature de l'auditeur, ou les deux, selon ce qui est requis dans le pays concerné*]

[*Adresse de l'auditeur*]

[*Date*]

[10] Le cas échéant, utiliser d'autres désignations qui sont appropriées dans le contexte juridique du pays.

Exemple 5 – Formulation d'une impossibilité d'exprimer une opinion en raison de l'impossibilité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur de multiples éléments des états financiers

Aux fins du présent exemple, on suppose les circonstances suivantes :

- **L'audit porte sur un jeu complet d'états financiers d'une entité autre qu'une entité cotée préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle. Il ne s'agit pas d'un audit de groupe (la norme ISA 600 ne s'applique donc pas).**
- **Les états financiers sont préparés par la direction de l'entité conformément aux Normes internationales d'information financière (IFRS) (il s'agit d'un référentiel à usage général).**
- **Les termes et conditions de la mission d'audit reflètent la description de la responsabilité de la direction à l'égard des états financiers donnée dans la norme ISA 210.**
- **L'auditeur n'a pas été en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés concernant de multiples éléments des états financiers. En fait, l'auditeur n'a pas été en mesure d'obtenir des éléments probants concernant les stocks et les créances de l'entité. Les incidences éventuelles sur les états financiers de cette impossibilité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sont considérées comme étant à la fois significatives et généralisées.**
- **Les règles de déontologie qui s'appliquent à l'audit sont celles du pays ou de la collectivité territoriale où il est réalisé.**
- **Les personnes responsables de la supervision des états financiers ne sont pas les mêmes que celles qui sont responsables de la préparation des états financiers.**
- **La description des responsabilités de l'auditeur doit être restreinte.**
- **Outre celles qui se rattachent à l'audit des états financiers, l'auditeur a d'autres obligations en matière de rapport en vertu de la législation locale.**

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

Aux actionnaires de la société ABC [ou autre destinataire approprié]

Rapport sur l'audit des états financiers[11]

Impossibilité d'exprimer une opinion

Nous avons reçu pour mission d'effectuer l'audit des états financiers de la société ABC (la « société »), qui comprennent l'état de la situation financière au 31 décembre 20X1, et l'état du résultat global, l'état des variations des capitaux propres et le tableau des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, ainsi que les notes annexes, y compris le résumé des principales méthodes comptables.

Nous n'exprimons aucune opinion sur les états financiers ci-joints de la société. En raison de l'importance des problèmes décrits dans la section « Fondement de l'impossibilité d'exprimer une opinion » de notre rapport, nous n'avons pas été en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder une opinion d'audit sur ces états financiers.

[11] Le sous-titre « Rapport sur l'audit des états financiers » n'est pas nécessaire lorsque la section portant le sous-titre « Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires » ne trouve pas application.

Fondement de l'impossibilité d'exprimer une opinion

Nous avons été nommés auditeurs de la société après le 31 décembre 20X1 et nous n'avons donc pu observer le dénombrement des stocks à l'ouverture et à la clôture de l'exercice. Nous n'avons pu nous assurer par d'autres moyens des quantités de stocks détenues aux 31 décembre 20X0 et 20X1, lesquels sont inscrits à l'état de la situation financière pour des montants de xxx et xxx respectivement. En outre, la mise en place d'un nouveau système informatisé pour les créances en septembre 20X1 a entraîné de nombreuses erreurs touchant les créances. À la date de notre rapport, la direction était toujours en train de remédier aux déficiences du système et de corriger les erreurs. Nous n'avons pas été en mesure de confirmer ou de vérifier par d'autres moyens les créances inscrites à l'état de la situation financière pour un montant total de xxx au 31 décembre 20X1. Par conséquent, nous n'avons pas été en mesure de déterminer si des ajustements auraient pu s'avérer nécessaires pour ce qui concerne les stocks et les créances comptabilisés ou non comptabilisés, ainsi que les éléments constituant l'état du résultat global, l'état des variations des capitaux propres et le tableau des flux de trésorerie.

Responsabilités de la direction et des responsables de la gouvernance à l'égard des états financiers[12]

[*Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) – voir l'exemple 1 de la norme ISA 700 (révisée).*]

Responsabilités de l'auditeur à l'égard de l'audit des états financiers

Nos responsabilités consistent à réaliser un audit des états financiers de la société conformément aux Normes internationales d'audit et à délivrer un rapport d'audit. Toutefois, en raison des problèmes décrits dans la section « Fondement de l'impossibilité d'exprimer une opinion » de notre rapport, nous n'avons pas été en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder une opinion d'audit sur ces états financiers.

Nous sommes indépendants de la société conformément aux règles de déontologie qui s'appliquent à l'audit des états financiers aux/en/à [*pays ou collectivité territoriale*] et nous nous sommes acquittés des autres responsabilités déontologiques qui nous incombent selon ces règles.

Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires

[*Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) – voir l'exemple 1 de la norme ISA 700 (révisée).*]

[*Signature au nom du cabinet d'audit, signature de l'auditeur, ou les deux, selon ce qui est requis dans le pays concerné*]

[*Adresse de l'auditeur*]

[*Date*]

[12] Le cas échéant, utiliser d'autres désignations qui sont appropriées dans le contexte juridique du pays.

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT 706 (RÉVISÉE)

PARAGRAPHES D'OBSERVATIONS ET PARAGRAPHES SUR D'AUTRES POINTS 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 1-4

Date d'entrée en vigueur 5

Objectif 6

Définitions 7

Exigences

Paragraphes d'observations dans le rapport de l'auditeur 8-9

Paragraphes sur d'autres points dans le rapport de l'auditeur 10-11

Communication avec les responsables de la gouvernance 12

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Relation entre les paragraphes d'observations et les questions clés de l'audit dans le rapport de l'auditeur A1-A3

Circonstances dans lesquelles un paragraphe d'observations peut être nécessaire A4-A6

Inclusion d'un paragraphe d'observations dans le rapport de l'auditeur A7-A8

Paragraphes sur d'autres points dans le rapport de l'auditeur A9-A15

Emplacement des paragraphes d'observations et des paragraphes sur d'autres points dans le rapport de l'auditeur A16-A17

Communication avec les responsables de la gouvernance A18

Annexe 1 : Autres normes ISA contenant des exigences relatives aux paragraphes d'observations

Annexe 2 : Autres normes ISA contenant des exigences relatives aux paragraphes sur d'autres points

Annexe 3 : Exemple de rapport de l'auditeur indépendant comportant une section sur les questions clés de l'audit, un paragraphe d'observations et un paragraphe sur d'autres points

Annexe 4 : Exemple de rapport de l'auditeur indépendant comportant une opinion avec réserve en raison d'une dérogation au référentiel d'information financière applicable et un paragraphe d'observations

La Norme internationale d'audit (ISA) 706 (révisée), *Paragraphes d'observations et paragraphes sur d'autres points 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 des mentions à ajouter dans le rapport de l'auditeur lorsque l'auditeur considère comme nécessaire :

   a) soit d'attirer l'attention des utilisateurs sur un ou plusieurs points qui sont présentés ou font l'objet d'informations dans les états financiers et qui revêtent une importance telle qu'ils sont fondamentaux pour la compréhension des états financiers par les utilisateurs ;

   b) soit d'attirer l'attention des utilisateurs sur un ou des points autres que ceux présentés ou faisant l'objet d'informations dans les états financiers, qui sont pertinents pour leur compréhension de l'audit, des responsabilités de l'auditeur ou du rapport de celui-ci.

2. La norme ISA 701[1] définit des exigences et fournit des indications à l'auditeur qui détermine les questions clés de l'audit et les communique dans son rapport. La présente norme traite de la relation entre les questions clés de l'audit et toute mention additionnelle incluse dans le rapport conformément à la présente norme, dans les cas où l'auditeur inclut une section sur les questions clés de l'audit dans son rapport. (Réf. : par. A1 à A3)

3. Les normes ISA 570 (révisée)[2] et ISA 720 (révisée)[3] définissent des exigences et fournissent des indications sur la communication, dans le rapport de l'auditeur, d'informations relatives à la continuité de l'exploitation et d'autres informations.

4. Les annexes 1 et 2 présentent les autres normes ISA contenant des exigences particulières qui imposent à l'auditeur d'ajouter dans son rapport des paragraphes d'observations ou des paragraphes sur d'autres points. Dans ces cas, les exigences de la présente norme ISA concernant la forme de ces paragraphes s'appliquent. (Réf. : par. A4)

Date d'entrée en vigueur

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

Objectif

6. L'objectif de l'auditeur, qui s'est formé une opinion sur les états financiers, est d'attirer l'attention des utilisateurs, lorsqu'il le juge nécessaire, au moyen d'une mention additionnelle clairement énoncée dans son rapport :

   a) soit sur un point qui, bien que faisant l'objet d'une présentation ou d'informations appropriées dans les états financiers, revêt une importance telle qu'il est fondamental pour la compréhension des états financiers par les utilisateurs ;

   b) soit, le cas échéant, sur tout autre point pertinent pour la compréhension, par les utilisateurs, de l'audit, des responsabilités de l'auditeur ou du rapport de celui-ci.

---

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

[2] Norme ISA 570 (révisée), *Continuité de l'exploitation.*

[3] Norme ISA 720 (révisée), *Responsabilités de l'auditeur concernant les autres informations*.

Définitions

7. Dans les normes ISA, on entend par :

   a) « paragraphe d'observations », un paragraphe, inclus dans le rapport de l'auditeur, dans lequel il est fait mention d'un point qui fait l'objet d'une présentation ou d'informations appropriées dans les états financiers et qui, selon le jugement de l'auditeur, revêt une importance telle qu'il est fondamental pour la compréhension des états financiers par les utilisateurs ;

   b) « paragraphe sur d'autres points », un paragraphe, inclus dans le rapport de l'auditeur, dans lequel il est fait mention d'un ou de plusieurs points autres que ceux présentés ou faisant l'objet d'informations dans les états financiers, qui, selon le jugement de l'auditeur, sont pertinents pour la compréhension, par les utilisateurs, de l'audit, des responsabilités de l'auditeur ou du rapport de celui-ci.

Exigences

Paragraphes d'observations dans le rapport de l'auditeur

8. Si l'auditeur considère comme nécessaire d'attirer l'attention des utilisateurs sur un point qui est présenté ou fait l'objet d'informations dans les états financiers et qui, selon son jugement, revêt une importance telle qu'il est fondamental pour la compréhension des états financiers par les utilisateurs, il doit ajouter un paragraphe d'observations dans son rapport lorsque les conditions suivantes sont réunies : (Réf. par. A5 et A6)

   a) l'auditeur n'est pas tenu de modifier son opinion conformément à la norme ISA 705 (révisée)[4] en raison de ce point ;

   b) lorsque la norme ISA 701 s'applique, l'auditeur a déterminé que ce point ne constituait pas une question clé de l'audit à communiquer dans son rapport. (Réf. : par. A1 à A3)

9. Lorsque l'auditeur inclut un paragraphe d'observations dans son rapport, il doit :

   a) le placer dans une section distincte de son rapport précédée d'un titre approprié contenant le terme « observations » ;

   b) y mentionner clairement le point faisant l'objet des observations et, lorsqu'il y a lieu, où se trouvent dans les états financiers les informations pertinentes décrivant pleinement le point en question. Le paragraphe ne doit porter que sur un point présenté ou faisant l'objet d'informations dans les états financiers ;

   c) indiquer que l'opinion de l'auditeur n'est pas modifiée pour ce qui concerne le point faisant l'objet des observations. (Réf. : par. A7, A8, A16 et A17)

Paragraphes sur d'autres points dans le rapport de l'auditeur

10. Si l'auditeur considère comme nécessaire de communiquer un point autre que ceux présentés ou faisant l'objet d'informations dans les états financiers, qui, selon son jugement, est pertinent pour la compréhension, par les utilisateurs, de l'audit, des responsabilités de l'auditeur ou du rapport de celui-ci, il doit inclure dans son rapport un paragraphe sur d'autres points lorsque les conditions suivantes sont réunies :

---

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

a) aucun texte légal ou réglementaire ne l'interdit ;

b) lorsque la norme ISA 701 s'applique, l'auditeur a déterminé que ce point ne constituait pas une question clé de l'audit à communiquer dans son rapport. (Réf. : par. A9 à A14)

11. Lorsque l'auditeur inclut dans son rapport un paragraphe sur d'autres points, celui-ci doit être placé dans une section distincte portant le titre « Autre point » ou « Autres points », ou un autre titre approprié. (Réf. : par. A15 à A17)

Communication avec les responsables de la gouvernance

12. Si l'auditeur prévoit d'inclure un paragraphe d'observations ou un paragraphe sur d'autres points dans son rapport, il doit en informer les responsables de la gouvernance et leur communiquer le libellé envisagé pour le paragraphe en question. (Réf. : par. A18)

***

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Relation entre les paragraphes d'observations et les questions clés de l'audit dans le rapport de l'auditeur (Réf. : par. 2 et alinéa 8 b))

A1. La norme ISA 701 définit les questions clés de l'audit comme étant celles 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, telles que les constatations importantes découlant de l'audit des états financiers de la période considérée[5]. Le fait de communiquer les questions clés de l'audit fournit de l'information supplémentaire permettant aux utilisateurs visés des états financiers de comprendre les questions qui, selon le jugement professionnel de l'auditeur, ont été les plus importantes de l'audit. 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. Lorsque la norme ISA 701 s'applique, l'inclusion d'un paragraphe d'observations ne saurait se substituer à la description de chacune des questions clés de l'audit.

A2. Une question qui est considérée comme une question clé de l'audit conformément à la norme ISA 701 peut également être, selon le jugement de l'auditeur, fondamentale pour la compréhension des états financiers par les utilisateurs des états financiers. Lorsqu'il communique une telle question à titre de question clé de l'audit conformément à la norme ISA 701, l'auditeur peut juger utile de mettre l'accent ou d'attirer l'attention sur son importance relative. Pour ce faire, il peut la présenter de manière à la mettre en relief par rapport à d'autres questions dans la section « Questions clés de l'audit » (par exemple, en la présentant en premier) ou ajouter de l'information dans la description de la question clé de l'audit afin de préciser son importance pour la compréhension des états financiers par les utilisateurs.

A3. Une question qui n'est pas considérée comme une question clé de l'audit conformément à la norme ISA 701 (du fait qu'elle ne nécessite pas une attention importante de la part de l'auditeur) peut néanmoins être, selon le jugement de l'auditeur, fondamentale pour la compréhension des états financiers par les utilisateurs (par exemple, un événement postérieur). Si l'auditeur considère

[5] Norme ISA 260 (révisée), *Communication avec les responsables de la gouvernance*, paragraphe 16.

comme nécessaire d'attirer l'attention des utilisateurs sur cette question, alors il peut l'inclure dans un paragraphe d'observations dans son rapport, conformément à la présente norme ISA.

Circonstances dans lesquelles un paragraphe d'observations peut être nécessaire (Réf. : par. 4 et 8)

A4. L'Annexe 1 indique les normes ISA qui exigent expressément de l'auditeur qu'il ajoute un paragraphe d'observations à son rapport dans certaines situations, notamment les suivantes :

- le référentiel d'information financière prescrit par des textes légaux ou réglementaires serait inacceptable s'il n'était pas ainsi prescrit ;
- l'auditeur veut avertir les lecteurs que les états financiers ont été préparés conformément à un référentiel à usage particulier ;
- l'auditeur prend connaissance de certains faits après la date de son rapport (c.-à-d. des événements postérieurs) et délivre un nouveau rapport ou un rapport modifié[6].

A5. Voici des exemples de circonstances dans lesquelles il se peut que l'auditeur considère qu'il est nécessaire d'ajouter un paragraphe d'observations :

- incertitude quant au dénouement ultérieur d'un litige ou d'une mesure réglementaire hors de l'ordinaire ;
- événement postérieur important survenu entre la date de clôture et la date de son rapport[7] ; application anticipée (lorsqu'elle est permise) d'une nouvelle norme comptable qui a une incidence significative sur les états financiers ;
- catastrophe majeure qui a eu, ou continue d'avoir, une incidence importante sur la situation financière de l'entité.

A6. Une trop grande utilisation des paragraphes d'observations peut toutefois diminuer l'efficacité des observations communiquées par l'auditeur.

Inclusion d'un paragraphe d'observations dans le rapport de l'auditeur (Réf. : par. 9)

A7. L'inclusion d'un paragraphe d'observations dans le rapport de l'auditeur n'a pas d'incidence sur l'opinion de l'auditeur. Un tel paragraphe ne saurait par ailleurs se substituer :

a) à l'expression d'une opinion modifiée conformément à la norme ISA 705 (révisée), lorsque les circonstances de la mission d'audit l'exigent ;

b) aux informations que la direction est tenue de fournir dans les états financiers selon le référentiel d'information financière applicable ou qui sont autrement nécessaires pour que les états financiers donnent une image fidèle ;

c) aux informations communiquées conformément à la norme ISA 570 (révisée)[8], lorsqu'il existe une incertitude significative liée à des événements ou des situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.

A8. Les paragraphes A16 et A17 fournissent d'autres indications sur l'emplacement du paragraphe d'observations dans certaines circonstances.

---

[6] Norme ISA 560, *Événements postérieurs à la date de clôture*, alinéa 12 b) et paragraphe 16.

[7] Norme ISA 560, paragraphe 6.

[8] Norme ISA 570 (révisée), paragraphes 22 et 23.

Paragraphes sur d'autres points dans le rapport de l'auditeur (Réf. : par. 10 et 11)

Circonstances dans lesquelles un paragraphe sur d'autres points peut être nécessaire

Pertinence pour la compréhension de l'audit par les utilisateurs

A9. La norme ISA 260 (révisée) exige que l'auditeur communique aux responsables de la gouvernance de l'information sur l'étendue et le calendrier prévus des travaux d'audit, en précisant les risques importants qu'il a identifiés[9]. Bien que les questions liées aux risques importants puissent être considérées comme des questions clés de l'audit, il est peu probable que d'autres questions concernant la planification et la délimitation de l'étendue des travaux (telles que l'étendue prévue des travaux d'audit ou l'application d'un seuil de signification dans le contexte de l'audit) constituent des questions clés de l'audit au sens de la norme ISA 701. Toutefois, la communication de questions relatives à la planification et à la délimitation de l'étendue des travaux d'audit dans le rapport de l'auditeur peut être exigée par des textes légaux ou réglementaires, ou l'auditeur peut juger nécessaire de les communiquer dans un paragraphe sur d'autres points.

A10. Dans les rares circonstances où l'auditeur ne peut démissionner, même si l'incidence éventuelle d'une impossibilité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés en raison d'une limitation de l'étendue des travaux d'audit imposée par la direction est généralisée[10], l'auditeur peut considérer qu'il est nécessaire d'ajouter un paragraphe sur un autre point dans son rapport afin d'expliquer pourquoi il ne peut démissionner.

Pertinence pour la compréhension des responsabilités de l'auditeur ou du rapport de celui-ci par les utilisateurs

A11. Il se peut que des textes légaux ou réglementaires ou encore les pratiques généralement admises dans un pays imposent ou permettent à l'auditeur d'expliciter certains points qui fournissent un éclairage supplémentaire sur les responsabilités qui lui incombent relativement à l'audit des états financiers ou sur son rapport sur les états financiers. Lorsque le paragraphe sur d'autres points porte sur plusieurs points qui, selon le jugement de l'auditeur, sont pertinents pour la compréhension, par les utilisateurs, de l'audit, des responsabilités de l'auditeur ou du rapport de celui-ci, il peut être utile d'employer un sous-titre différent pour chacun des points.

A12. Un paragraphe sur d'autres points ne traite pas des circonstances dans lesquelles l'auditeur a d'autres obligations en matière de rapport qui s'ajoutent aux responsabilités qui lui incombent selon les normes ISA (voir la section de la norme ISA 700 (révisée) portant sur les autres obligations en matière de rapport[11]), ni de celles où il a été demandé à l'auditeur de mettre en œuvre des procédures spécifiées additionnelles et de faire rapport sur ces procédures ou d'exprimer une opinion sur des points particuliers.

Rapport sur plus d'un jeu d'états financiers

A13. Il arrive qu'une entité prépare un jeu d'états financiers conformément à un référentiel à usage général (par exemple, un référentiel national) et un autre jeu d'états financiers conformément à un autre référentiel à usage général (par exemple, les Normes internationales d'information financière), et confie à l'auditeur la mission de délivrer un rapport sur les deux jeux d'états financiers. S'il a déterminé que les référentiels sont acceptables, dans leurs contextes respectifs,

---

[9] Norme ISA 260 (révisée), paragraphe 15.

[10] Voir le sous-alinéa 13 b)ii) de la norme ISA 705 (révisée) pour une description de cette situation.

[11] Norme ISA 700 (révisée), *Opinion et rapport sur des états financiers*, paragraphes 43 et 44.

l'auditeur peut inclure un paragraphe sur d'autres points dans son rapport pour indiquer que l'entité a préparé un autre jeu d'états financiers conformément à un autre référentiel à usage général et qu'il a délivré un rapport sur ces états financiers.

Restriction à la diffusion ou à l'utilisation du rapport de l'auditeur

A14. Des états financiers établis dans un but précis peuvent avoir été préparés conformément à un référentiel à usage général du fait que les utilisateurs visés ont déterminé que de tels états financiers à usage général répondent à leurs besoins d'information financière. Comme le rapport de l'auditeur est alors destiné à des utilisateurs particuliers, l'auditeur peut considérer comme nécessaire dans les circonstances d'ajouter un paragraphe sur d'autres points pour indiquer que son rapport est destiné exclusivement aux utilisateurs visés et ne devrait pas être diffusé à d'autres parties ou utilisé par d'autres parties.

Inclusion d'un paragraphe sur d'autres points dans le rapport de l'auditeur

A15. Le contenu des paragraphes sur d'autres points fait ressortir clairement le fait que les points dont il est question n'ont pas à être présentés ni à faire l'objet d'informations dans les états financiers. Un tel paragraphe ne contient pas d'informations que des textes légaux ou réglementaires ou que d'autres normes professionnelles, par exemple les normes de déontologie sur la confidentialité des renseignements, interdisent à l'auditeur de communiquer. Il ne contient pas non plus d'informations que la direction est tenue de fournir.

Emplacement des paragraphes d'observations et des paragraphes sur d'autres points dans le rapport de l'auditeur (Réf. : par. 9 et 11)

A16. L'emplacement d'un paragraphe d'observations ou d'un paragraphe sur d'autres points dans le rapport de l'auditeur dépend de la nature des informations à communiquer et de leur importance relative pour les utilisateurs visés, selon le jugement de l'auditeur, par rapport aux autres éléments qui doivent être communiqués conformément à la norme ISA 700 (révisée). Par exemple :

Paragraphes d'observations

- Lorsqu'un paragraphe d'observations porte sur le référentiel d'information financière applicable, notamment dans les cas où l'auditeur détermine que le référentiel d'information financière serait inacceptable s'il n'était pas prescrit par des textes légaux ou réglementaires[12], l'auditeur peut juger nécessaire que ce paragraphe soit placé immédiatement après la section exposant le fondement de l'opinion afin de fournir un contexte approprié à son opinion.
- Selon le jugement de l'auditeur quant à l'importance relative de l'information qu'il contient, un paragraphe d'observations peut être présenté soit directement avant soit directement après la section sur les questions clés de l'audit, lorsqu'une telle section est incluse dans le rapport de l'auditeur. L'auditeur peut aussi ajouter des précisions contextuelles au titre « Observations » et intituler le paragraphe d'observations « Observations – Événement postérieur », par exemple, afin de distinguer ces observations des questions traitées individuellement dans la section « Questions clés de l'audit ».

[12] Comme l'exigent notamment le paragraphe 19 de la norme ISA 210, *Accord sur les termes et conditions d'une mission d'audit*, et le paragraphe 14 de la norme ISA 800 (révisée), *Audits d'états financiers préparés conformément à des référentiels à usage particulier — Considérations particulières.*

Paragraphes sur d'autres points

- Lorsqu'une section sur les questions clés de l'audit est incluse dans le rapport de l'auditeur et que la présentation d'un paragraphe sur d'autres points est aussi considérée comme nécessaire, l'auditeur peut ajouter des précisions contextuelles au titre « Autre point » et intituler le paragraphe sur d'autres points « Autre point – Étendue des travaux d'audit », par exemple, afin de distinguer ce point des questions traitées individuellement dans la section « Questions clés de l'audit ».
- Lorsqu'un paragraphe sur d'autres points vise à attirer l'attention des utilisateurs sur un point lié aux autres obligations en matière de rapport dont il est question dans le rapport de l'auditeur, il peut figurer dans la section « Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires ».
- Lorsqu'il est pertinent pour toutes les responsabilités de l'auditeur ou pour la compréhension du rapport de celui-ci par les utilisateurs, le paragraphe sur d'autres points peut faire l'objet d'une section distincte et figurer après la section « Rapport sur l'audit des états financiers » et la section « Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires ».

A17. L'Annexe 3 illustre la relation entre la section portant sur les questions clés de l'audit, le paragraphe d'observations et le paragraphe sur d'autres points présentés dans un même rapport de l'auditeur. L'Annexe 4 présente un exemple de rapport d'audit d'une entité autre qu'une entité cotée qui est assorti d'une opinion avec réserve et qui comporte un paragraphe d'observations, et dans lequel aucune question clé de l'audit n'est communiquée.

Communication avec les responsables de la gouvernance (Réf. : par. 12)

A18. La communication exigée au paragraphe 12 permet aux responsables de la gouvernance d'être informés de la nature de tout point précis sur lequel l'auditeur a l'intention d'attirer l'attention dans son rapport et leur donne la possibilité d'obtenir, au besoin, des éclaircissements supplémentaires de sa part. Lorsque l'inclusion d'un paragraphe sur d'autres points à l'égard d'un point en particulier est récurrente d'une mission à l'autre, l'auditeur peut déterminer qu'il n'est pas nécessaire de communiquer chaque fois avec les responsables de la gouvernance, à moins que des textes légaux ou réglementaires ne l'y obligent.

Annexe 1

(Réf. : par. 4 et A4)

Autres normes ISA contenant des exigences relatives aux paragraphes d'observations

La présente annexe indique les paragraphes des autres normes ISA qui exigent de l'auditeur qu'il ajoute, dans certaines situations, un paragraphe d'observations dans son rapport. La liste qui suit 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 ISA 210, Accord sur les termes et conditions d'une mission d'audit, alinéa 19 b)
- Norme ISA 560, *Événements postérieurs à la date de clôture*, alinéa 12 b) et paragraphe 16
- Norme ISA 800 (révisée), Audits d'états financiers préparés conformément à des référentiels à usage particulier — Considérations particulières, paragraphe 14

Annexe 2

(Réf. : par. 4)

Autres normes ISA contenant des exigences relatives aux paragraphes sur d'autres points

La présente annexe indique les paragraphes des autres normes ISA qui exigent de l'auditeur qu'il ajoute, dans certaines circonstances, un paragraphe sur d'autres points dans son rapport. La liste qui suit 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 ISA 560, *Événements postérieurs à la date de clôture*, alinéa 12 b) et paragraphe 16
- Norme ISA 710, Informations comparatives — Chiffres correspondants et états financiers comparatifs, paragraphes 13, 14, 16, 17 et 19

Annexe 3

(Réf. : par. A17)

Exemple de rapport de l'auditeur indépendant comportant une section sur les questions clés de l'audit, un paragraphe d'observations et un paragraphe sur d'autres points

Aux fins du présent exemple, on suppose les circonstances suivantes :

- L'audit porte sur un jeu complet d'états financiers d'une entité cotée préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle. Il ne s'agit pas d'un audit de groupe (la norme ISA 600[1] ne s'applique donc pas).
- Les états financiers sont préparés par la direction de l'entité conformément aux Normes internationales d'information financière (IFRS) (il s'agit d'un référentiel à usage général).
- Les termes et conditions de la mission d'audit reflètent la description de la responsabilité de la direction à l'égard des états financiers donnée dans la norme ISA 210.
- L'auditeur a conclu que l'expression d'une opinion non modifiée (sans réserve) était appropriée compte tenu des éléments probants obtenus.
- Les règles de déontologie qui s'appliquent à l'audit sont celles du pays ou de la collectivité territoriale où il est réalisé.
- En se fondant sur les éléments probants obtenus, l'auditeur a conclu, conformément à la norme ISA 570 (révisée), qu'il n'existait aucune incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.
- Entre la date de clôture et la date du rapport de l'auditeur, un incendie est survenu dans les installations de production de l'entité, et celle-ci l'a communiqué à titre d'événement postérieur. Selon le jugement de l'auditeur, ce point revêt une importance telle qu'il est fondamental pour la compréhension des états financiers par les utilisateurs. Ce point n'a pas nécessité une attention importante de la part de l'auditeur dans son audit des états financiers de la période considérée.
- Les questions clés de l'audit ont été communiquées conformément à la norme ISA 701.
- L'auditeur a obtenu la totalité des autres informations avant la date de son rapport et n'a pas relevé d'anomalie significative dans les autres informations.
- Des chiffres correspondants sont présentés et les états financiers de la période précédente ont été audités par un prédécesseur. Les textes légaux ou réglementaires n'interdisent pas à l'auditeur de mentionner le rapport du prédécesseur sur les chiffres correspondants et l'auditeur a décidé de le faire.
- Les personnes responsables de la supervision des états financiers ne sont pas les mêmes que celles qui sont responsables de la préparation des états financiers.
- Outre celles qui se rattachent à l'audit des états financiers, l'auditeur a d'autres obligations en matière de rapport en vertu de la législation locale.

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

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

Aux actionnaires de la société ABC [ou autre destinataire approprié]

Rapport sur l'audit des états financiers[2]

Opinion

Nous avons effectué l'audit des états financiers de la société ABC (la « société »), qui comprennent l'état de la situation financière au 31 décembre 20X1, et l'état du résultat global, l'état des variations des capitaux propres et le tableau des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, ainsi que les notes annexes, y compris le résumé des principales méthodes comptables.

À notre avis, les états financiers ci-joints donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle de la situation financière de la société au 31 décembre 20X1, ainsi que de sa performance financière et de ses flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément aux Normes internationales d'information financière (IFRS).

Fondement de l'opinion

Nous avons effectué notre audit conformément aux Normes internationales d'audit (ISA). Les responsabilités qui nous incombent en vertu de ces normes sont plus amplement décrites dans la section « Responsabilités de l'auditeur à l'égard de l'audit des états financiers » du présent rapport. Nous sommes indépendants de la société conformément aux règles de déontologie qui s'appliquent à l'audit des états financiers aux/en/à [*pays ou collectivité territoriale*] et nous nous sommes acquittés des autres responsabilités déontologiques qui nous incombent selon ces règles. Nous estimons que les éléments probants que nous avons obtenus sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion d'audit.

Observations[3]

Nous attirons l'attention sur la note X des états financiers, qui décrit les conséquences de l'incendie survenu dans les installations de production de la société. Notre opinion n'est pas modifiée à l'égard de ce point.

Questions clés de l'audit

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. Ces questions ont été traitées dans le contexte de notre audit des états financiers pris dans leur ensemble et aux fins de la formation de notre opinion sur ceux-ci, et nous n'exprimons pas une opinion distincte sur ces questions.

[*Description de chaque question clé de l'audit conformément à la norme ISA 701.*]

---

[2] Le sous-titre « Rapport sur l'audit des états financiers » n'est pas nécessaire lorsque la section portant le sous-titre « Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires » ne trouve pas application.

[3] Comme il est mentionné au paragraphe A16, selon le jugement de l'auditeur quant à l'importance relative de l'information qu'il contient, un paragraphe d'observations peut être placé soit directement avant soit directement après la section sur les questions clés de l'audit.

Autre point

Les états financiers de la société ABC pour l'exercice clos le 31 décembre 20X0 ont été audités par un autre auditeur qui a exprimé sur ces états une opinion non modifiée le 31 mars 20X1.

Autres informations [ou autre titre approprié, comme « Informations autres que les états financiers et le rapport de l'auditeur sur ces états »]

[*Faire rapport conformément aux obligations en matière de rapport de la norme ISA 720 (révisée) – voir l'exemple 1 de l'Annexe 2 de la norme ISA 720 (révisée)*.]

Responsabilités de la direction et des responsables de la gouvernance à l'égard des états financiers[4]

[*Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) – voir l'exemple 1 de la norme ISA 700 (révisée)*.]

Responsabilités de l'auditeur à l'égard de l'audit des états financiers

[*Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) – voir l'exemple 1 de la norme ISA 700 (révisée)*.]

Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires

[*Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) – voir l'exemple 1 de la norme ISA 700 (révisée)*.]

L'associé responsable de la mission d'audit au terme de laquelle le présent rapport de l'auditeur indépendant est délivré est [*nom*].

[*Signature au nom du cabinet d'audit, signature de l'auditeur, ou les deux, selon ce qui est requis dans le pays concerné*]

[*Adresse de l'auditeur*]

[*Date*]

[4] Dans les présents exemples de rapports de l'auditeur, les termes « direction » et « responsables de la gouvernance » pourraient devoir être remplacés par d'autres termes appropriés dans le contexte juridique du pays.

Annexe 4

(Réf. : par. A8)

Exemple de rapport de l'auditeur indépendant comportant une opinion avec réserve en raison d'une dérogation au référentiel d'information financière applicable et un paragraphe d'observations

Aux fins du présent exemple, on suppose les circonstances suivantes :

- L'audit porte sur un jeu complet d'états financiers d'une entité autre qu'une entité cotée préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle. Il ne s'agit pas d'un audit de groupe (la norme ISA 600 ne s'applique donc pas).
- Les états financiers sont préparés par la direction de l'entité conformément aux Normes internationales d'information financière (IFRS) (il s'agit d'un référentiel à usage général).
- Les termes et conditions de la mission d'audit reflètent la description de la responsabilité de la direction à l'égard des états financiers donnée dans la norme ISA 210.
- Une dérogation au référentiel d'information financière applicable a conduit l'auditeur à exprimer une opinion avec réserve.
- Les règles de déontologie qui s'appliquent à l'audit sont celles du pays ou de la collectivité territoriale où il est réalisé.
- En se fondant sur les éléments probants obtenus, l'auditeur a conclu, conformément à la norme ISA 570 (révisée), qu'il n'existait aucune incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.
- Entre la date de clôture et la date du rapport de l'auditeur, un incendie est survenu dans les installations de production de l'entité, et celle-ci l'a communiqué à titre d'événement postérieur. Selon le jugement de l'auditeur, ce point revêt une importance telle qu'il est fondamental pour la compréhension des états financiers par les utilisateurs. Ce point n'a pas nécessité une attention importante de la part de l'auditeur dans son audit des états financiers de la période considérée.
- L'auditeur n'est pas tenu de communiquer les questions clés de l'audit conformément à la norme ISA 701 et n'a pas décidé de le faire pour une autre raison.
- L'auditeur n'a pas obtenu d'autres informations avant la date de son rapport.
- Les personnes responsables de la supervision des états financiers ne sont pas les mêmes que celles qui sont responsables de la préparation des états financiers.
- Outre celles qui se rattachent à l'audit des états financiers, l'auditeur a d'autres obligations en matière de rapport en vertu de la législation locale.

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

Aux actionnaires de la société ABC [ou autre destinataire approprié]

Rapport sur l'audit des états financiers[1]

Opinion avec réserve

Nous avons effectué l'audit des états financiers de la société ABC (la « société »), qui comprennent l'état de la situation financière au 31 décembre 20X1, et l'état du résultat global, l'état des variations des capitaux propres et le tableau des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, ainsi que les notes annexes, y compris le résumé des principales méthodes comptables.

À notre avis, à l'exception des incidences du problème décrit dans la section « Fondement de l'opinion avec réserve » de notre rapport, les états financiers ci-joints donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle de la situation financière de la société au 31 décembre 20X1, ainsi que de sa performance financière et de ses flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément aux Normes internationales d'information financière (IFRS).

Fondement de l'opinion avec réserve

Les titres négociables à court terme de la société sont comptabilisés pour xxx à l'état de la situation financière. Plutôt que de les évaluer au cours du marché, la direction les a présentés au coût, ce qui constitue une dérogation aux IFRS. Les documents comptables de la société indiquent que, si la direction avait évalué les titres négociables au cours du marché, la société aurait comptabilisé une perte latente de xxx dans l'état du résultat global de l'exercice. La valeur comptable des titres figurant à l'état de la situation financière aurait été réduite du même montant au 31 décembre 20X1, et les impôts sur le résultat, le résultat net et les capitaux propres auraient été réduits de xxx, xxx et xxx, respectivement.

Nous avons effectué notre audit conformément aux Normes internationales d'audit (ISA). Les responsabilités qui nous incombent en vertu de ces normes sont plus amplement décrites dans la section « Responsabilités de l'auditeur à l'égard de l'audit des états financiers » du présent rapport. Nous sommes indépendants de la société conformément aux règles de déontologie qui s'appliquent à l'audit des états financiers aux/en/à [*pays ou collectivité territoriale*] et nous nous sommes acquittés des autres responsabilités déontologiques qui nous incombent selon ces règles. Nous estimons que les éléments probants que nous avons obtenus sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion avec réserve.

Observations – Conséquences d'un incendie

Nous attirons l'attention sur la note X des états financiers, qui décrit les conséquences de l'incendie survenu dans les installations de production de la société. Notre opinion n'est pas modifiée à l'égard de ce point.

Responsabilités de la direction et des responsables de la gouvernance à l'égard des états financiers[2]

[*Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) – voir l'exemple 1 de la norme ISA 700 (révisée).*]

---

[1] Le sous-titre « Rapport sur l'audit des états financiers » n'est pas nécessaire lorsque la section portant le sous-titre « Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires » ne trouve pas application.

[2] Le cas échéant, utiliser d'autres désignations qui sont appropriées dans le contexte juridique du pays.

Responsabilités de l'auditeur à l'égard de l'audit des états financiers

[*Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) – voir l'exemple 1 de la norme ISA 700 (révisée)*.]

Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires

[*Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) – voir l'exemple 1 de la norme ISA 700 (révisée)*.]

[*Signature au nom du cabinet d'audit, signature de l'auditeur, ou les deux, selon ce qui est requis dans le pays concerné*]

[*Adresse de l'auditeur*]

[*Date*]

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT 710

INFORMATIONS COMPARATIVES — CHIFFRES CORRESPONDANTS ET ÉTATS FINANCIERS COMPARATIFS

(En vigueur pour les audits d'états financiers des périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009.)

SOMMAIRE

Paragraphe

Introduction

Champ d'application de la présente norme ISA 1

Nature des informations comparatives 2-3

Date d'entrée en vigueur 4

Objectifs 5

Définitions 6

Exigences

Procédures d'audit 7-9

Rapport d'audit 10-19

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Procédures d'audit A1

Rapport d'audit A2-A13

Annexe : Exemples de rapports de l'auditeur indépendant

La Norme internationale d'audit (ISA) 710, *Informations comparatives — Chiffres correspondants et états financiers comparatifs*, 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 des responsabilités de l'auditeur concernant les informations comparatives dans le cadre d'un audit d'états financiers. Lorsque les états financiers de la période précédente ont été audités par un prédécesseur, ou lorsqu'ils n'ont pas été audités, les exigences et les indications de la norme ISA 510[1] portant sur les soldes d'ouverture s'appliquent également.

Nature des informations comparatives

2. La nature des informations comparatives présentées dans les états financiers d'une entité dépend des exigences du référentiel d'information financière applicable. L'étendue des responsabilités de l'auditeur au regard des informations comparatives, en ce qui concerne son rapport, est fonction de deux grandes approches : celle des chiffres correspondants et celle des états financiers comparatifs. Il arrive souvent que l'approche à adopter soit prescrite par les textes légaux ou réglementaires, mais elle peut également être prévue dans les termes et conditions de la mission.

3. Les différences essentielles entre les deux approches, en ce qui concerne le rapport d'audit, sont les suivantes :

   a) dans le cas des chiffres correspondants, l'opinion de l'auditeur sur les états financiers fait seulement référence à la période considérée ;

   b) dans le cas des états financiers comparatifs, l'opinion de l'auditeur fait référence à chacune des périodes pour lesquelles des états financiers sont présentés.

   La présente norme ISA traite séparément des obligations de l'auditeur, en ce qui concerne son rapport, selon l'une et l'autre des deux approches.

Date d'entrée en vigueur

4. La présente norme ISA s'applique aux audits d'états financiers des périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009.

Objectifs

5. Les objectifs de l'auditeur sont :

   a) d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour pouvoir déterminer si les informations comparatives fournies dans les états financiers ont été présentées, dans tous leurs aspects significatifs, conformément aux exigences du référentiel d'information financière applicable relatives aux informations comparatives ;

   b) de faire rapport conformément à ses obligations relatives au rapport d'audit.

Définitions

6. Dans les normes ISA, on entend par :

---

[1] Norme ISA 510, *Audit initial — Soldes d'ouverture*.

a) « informations comparatives », les montants et les informations fournis dans les états financiers pour une ou plusieurs périodes précédentes, conformément au référentiel d'information financière applicable ;

b) « chiffres correspondants », les informations comparatives dans les cas où les montants et les autres informations fournis pour la période précédente font partie intégrante des états financiers de la période considérée, et sont à lire uniquement en relation avec les montants et les autres informations concernant la période considérée (désignés ci-après par l'expression « chiffres de la période considérée »). Le niveau de détail des montants correspondants et des informations correspondantes est déterminé avant tout par le critère de pertinence au regard des chiffres de la période considérée ;

c) « états financiers comparatifs », les informations comparatives dans les cas où les montants et les autres informations fournis pour la période précédente sont inclus à des fins de comparaison avec les états financiers de la période considérée et sont mentionnés dans l'opinion de l'auditeur lorsqu'ils ont été audités. Le niveau des informations présentées dans les états financiers comparatifs est comparable à celui des informations présentées dans les états financiers de la période considérée.

Aux fins de l'application de la présente norme ISA, l'expression « périodes précédentes » doit être substituée à « période précédente » lorsque les informations comparatives comprennent des montants et des informations se rapportant à plusieurs périodes précédentes.

Exigences

Procédures d'audit

7. L'auditeur doit déterminer si les états financiers comprennent les informations comparatives requises par le référentiel d'information financière applicable et si ces informations ont fait l'objet d'un classement approprié. À cette fin, il doit évaluer :

   a) si les informations comparatives concordent avec les montants et autres informations présentés dans la période précédente ou, le cas échéant, si elles ont été retraitées ;

   b) si les méthodes comptables utilisées pour les informations comparatives concordent avec celles appliquées au cours de la période considérée ou, dans le cas où il y aurait eu des changements dans les méthodes comptables, si ces changements ont donné lieu à un traitement comptable approprié et s'ils font l'objet d'une présentation et d'informations adéquates.

8. Si l'auditeur prend connaissance de l'existence possible d'une anomalie significative dans les informations comparatives au cours de la réalisation de l'audit de la période considérée, il doit mettre en œuvre les procédures d'audit supplémentaires nécessaires dans les circonstances afin d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour déterminer s'il existe réellement une anomalie significative. Si l'auditeur a audité les états financiers de la période précédente, il doit également se conformer aux exigences pertinentes de la norme ISA 560[2]. Si les états financiers de la période précédente sont modifiés, l'auditeur doit déterminer si les informations comparatives concordent avec les états financiers modifiés.

---

[2] Norme ISA 560, *Événements postérieurs à la date de clôture*, paragraphes 14 à 17.

9. Comme l'exige la norme ISA 580[3], l'auditeur doit demander des déclarations écrites pour toutes les périodes dont il est question dans son opinion. Il doit également obtenir une déclaration écrite particulière concernant tout retraitement effectué afin de corriger une anomalie significative dans les états financiers de la période précédente, qui a une incidence sur les informations comparatives. (Réf. : par. A1)

Rapport d'audit

Chiffres correspondants

10. Lorsque des chiffres correspondants sont présentés, l'opinion de l'auditeur ne doit pas mentionner les chiffres correspondants, sauf dans les situations décrites aux paragraphes 11, 12 et 14. (Réf. : par. A2)

11. Lorsque le rapport de l'auditeur pour la période précédente, tel qu'il a été délivré, comportait une opinion avec réserve ou une opinion défavorable, ou la formulation d'une impossibilité d'exprimer une opinion, et que le problème à l'origine de l'opinion modifiée n'est pas résolu, l'auditeur doit exprimer une opinion modifiée sur les états financiers de la période considérée. Dans le paragraphe du rapport d'audit exposant le fondement de l'opinion modifiée, l'auditeur doit :

    a) soit faire mention à la fois des chiffres de la période considérée et des chiffres correspondants dans sa description du problème à l'origine de l'opinion modifiée si les incidences effectives ou éventuelles du problème sur les chiffres de la période considérée sont significatives ;

    b) soit, dans les autres cas, expliquer que l'opinion d'audit a été modifiée en raison des incidences effectives ou éventuelles du problème non résolu sur la comparabilité des chiffres de la période considérée et des chiffres correspondants. (Réf. : par. A3 à A5)

12. Si l'auditeur obtient des éléments probants indiquant qu'il existe une anomalie significative dans les états financiers de la période précédente sur lesquels avait été exprimée une opinion non modifiée, et que les chiffres correspondants n'ont pas été adéquatement retraités ou que des informations appropriées n'ont pas été fournies, il doit exprimer une opinion modifiée, sous la forme d'une opinion avec réserve ou d'une opinion défavorable, dans son rapport d'audit sur les états financiers de la période considérée pour ce qui concerne les chiffres correspondants présentés dans ces états financiers. (Réf. : par. A6)

États financiers de la période précédente audités par un prédécesseur

13. Si les états financiers de la période précédente ont été audités par un prédécesseur et que les textes légaux ou réglementaires n'interdisent pas à l'auditeur de mentionner le rapport du prédécesseur sur les chiffres correspondants et qu'il décide de le faire, il doit, dans un paragraphe sur d'autres points dans son rapport, indiquer :

    a) que les états financiers de la période précédente ont été audités par le prédécesseur ;

    b) la nature de l'opinion exprimée par le prédécesseur et, dans le cas d'une opinion modifiée, les raisons de la modification ;

    c) la date du rapport. (Réf. : par. A7)

---

[3] Norme ISA 580, *Déclarations écrites*, paragraphe 14.

États financiers de la période précédente non audités

14. Si les états financiers de la période précédente n'ont pas été audités, l'auditeur doit indiquer, dans un paragraphe sur d'autres points dans son rapport, que les chiffres correspondants n'ont pas été audités. Toutefois, cette mention ne dégage pas l'auditeur de l'obligation d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés attestant que les soldes d'ouverture ne contiennent pas d'anomalies qui ont une incidence significative sur les états financiers de la période considérée[4]. (Réf. : par. A8)

États financiers comparatifs

15. Lorsque des états financiers comparatifs sont présentés, l'auditeur doit mentionner dans son opinion chacune des périodes pour lesquelles des états financiers sont présentés et à l'égard desquelles il exprime une opinion d'audit. (Réf. : par. A9 et A10)

16. Lorsque l'auditeur fait rapport sur les états financiers de la période précédente dans le cadre de l'audit de la période considérée, et que son opinion sur ces états financiers diffère de celle exprimée initialement, il doit en indiquer les principales raisons dans un paragraphe sur d'autres points, conformément à la norme ISA 706 (révisée)[5]. (Réf. : par. A11)

États financiers de la période précédente audités par un prédécesseur

17. Si les états financiers de la période précédente ont été audités par un prédécesseur, l'auditeur doit, en plus d'exprimer une opinion sur les états financiers de la période considérée, indiquer dans un paragraphe sur d'autres points :

    a) que les états financiers de la période précédente ont été audités par le prédécesseur,

    b) la nature de l'opinion exprimée par le prédécesseur et, dans le cas d'une opinion modifiée, les raisons de la modification,

    c) la date du rapport,

    sauf si le rapport du prédécesseur sur les états financiers de la période précédente est de nouveau publié avec les états financiers.

18. Si l'auditeur conclut à l'existence d'une anomalie significative ayant une incidence sur les états financiers de la période précédente sur lesquels le prédécesseur avait exprimé une opinion non modifiée, il doit en informer la direction, au niveau hiérarchique approprié et, à moins qu'ils ne participent tous à la gestion de l'entité[6], les responsables de la gouvernance, et demander que le prédécesseur en soit informé. Si les états financiers de la période précédente sont modifiés, et que le prédécesseur accepte de délivrer un nouveau rapport sur les états financiers modifiés de la période précédente, l'auditeur ne doit faire rapport que sur la période considérée. (Réf. : par. A12)

---

4 Norme ISA 510, paragraphe 6.

5 Norme ISA 706 (révisée), *Paragraphes d'observations et paragraphes sur d'autres points dans le rapport de l'auditeur indépendant*, paragraphe 8.

6 Norme ISA 260 (révisée), *Communication avec les responsables de la gouvernance*, paragraphe 13.

États financiers de la période précédente non audités

19. Si les états financiers de la période précédente n'ont pas été audités, l'auditeur doit le mentionner dans un paragraphe sur d'autres points. Toutefois, cette mention ne dégage pas l'auditeur de l'obligation d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés attestant que les soldes d'ouverture ne contiennent pas d'anomalies qui ont une incidence significative sur les états financiers de la période considérée[7]. (Réf. : par. A13)

***

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Procédures d'audit

Déclarations écrites (Réf. : par. 9)

A1. Dans le cas d'états financiers comparatifs, les déclarations écrites sont demandées pour toutes les périodes mentionnées dans l'opinion de l'auditeur du fait qu'il est nécessaire que la direction confirme que les déclarations écrites qu'elle a faites antérieurement pour la période précédente demeurent appropriées. Dans le cas de chiffres correspondants, les déclarations écrites sont demandées pour les états financiers de la période considérée seulement parce que l'opinion de l'auditeur ne porte que sur ces états financiers, qui comprennent les chiffres correspondants. Toutefois, l'auditeur demande une déclaration écrite particulière concernant tout retraitement effectué afin de corriger une anomalie significative dans les états financiers de la période précédente, qui a une incidence sur les informations comparatives.

Rapport d'audit

Chiffres correspondants

Aucune mention dans l'opinion de l'auditeur (Réf. : par. 10)

A2. L'opinion de l'auditeur ne mentionne pas les chiffres correspondants parce qu'elle porte sur les états financiers de la période considérée pris dans leur ensemble, y compris les chiffres correspondants.

Opinion modifiée dans le rapport de l'auditeur pour la période précédente en raison d'un problème toujours non résolu (Réf. : par. 11)

A3. Lorsque le rapport de l'auditeur pour la période précédente, tel qu'il a été délivré, comportait une opinion avec réserve ou une opinion défavorable, ou la formulation d'une impossibilité d'exprimer une opinion, et que le problème à l'origine de l'opinion modifiée est résolu et a fait l'objet d'un traitement approprié ou d'informations adéquates dans les états financiers, conformément au référentiel d'information financière applicable, il n'est pas nécessaire de mentionner la modification antérieure dans l'opinion de l'auditeur pour la période considérée.

A4. Lorsque l'opinion de l'auditeur pour la période précédente, telle qu'elle a été exprimée, était une opinion modifiée, le problème non résolu ayant donné lieu à la modification peut ne pas être pertinent par rapport aux chiffres de la période considérée. Néanmoins, il peut s'avérer nécessaire d'exprimer une opinion avec réserve ou une opinion défavorable ou de formuler une

[7] Norme ISA 510, paragraphe 6.

impossibilité d'exprimer une opinion (selon le cas) sur les états financiers de la période considérée en raison des incidences effectives ou éventuelles du problème non résolu sur la comparabilité des chiffres de la période considérée et des chiffres correspondants.

A5. Des exemples de rapports de l'auditeur lorsque le rapport pour la période précédente comportait une opinion modifiée et que le problème à l'origine de l'opinion modifiée n'est pas résolu, sont présentés en annexe (exemples 1 et 2).

Anomalie dans les états financiers de la période précédente (Réf. : par. 12)

A6. Lorsque les états financiers de la période précédente comportent une anomalie, qu'ils n'ont pas été modifiés et que l'auditeur n'a pas délivré un nouveau rapport, mais que les chiffres correspondants ont été adéquatement retraités ou que des informations appropriées ont été fournies dans les états financiers de la période considérée, le rapport de l'auditeur peut comprendre un paragraphe d'observations décrivant les circonstances et renvoyant, le cas échéant, aux informations qui donnent le détail de la situation dans les états financiers (voir la norme ISA 706 (révisée)).

États financiers de la période précédente audités par un prédécesseur (Réf. : par. 13)

A7. Un exemple de rapport de l'auditeur lorsque les états financiers de la période précédente ont été audités par un prédécesseur et que les textes légaux et réglementaires n'interdisent pas à l'auditeur de mentionner le rapport du prédécesseur sur les chiffres correspondants, est présenté en annexe (exemple 3).

États financiers de la période précédente non audités (Réf. : par. 14)

A8. Si l'auditeur n'est pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés concernant les soldes d'ouverture, la norme ISA 705 (révisée)[8] exige qu'il exprime une opinion avec réserve ou qu'il formule une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers, selon le cas, conformément à la norme ISA 705 (révisée). S'il est particulièrement difficile pour l'auditeur d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés attestant que les soldes d'ouverture ne contiennent pas d'anomalies qui ont une incidence significative sur les états financiers de la période considérée, l'auditeur peut déterminer qu'il s'agit d'une question clé de l'audit conformément à la norme ISA 701[9].

États financiers comparatifs

Mention dans l'opinion de l'auditeur (Réf. : par. 15)

A9. Du fait que le rapport de l'auditeur sur les états financiers comparatifs s'applique aux états financiers de chacune des périodes présentées, l'auditeur peut exprimer une opinion avec réserve ou une opinion défavorable, ou formuler une impossibilité d'exprimer une opinion, ou encore inclure un paragraphe d'observations concernant une ou plusieurs périodes, tout en exprimant une opinion différente sur les états financiers de l'autre période.

A10. Un exemple de rapport de l'auditeur lorsque l'auditeur est tenu de faire rapport à la fois sur les états financiers de la période considérée et sur ceux de la période précédente dans le cadre de

---

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

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

l'audit de la période considérée, que le rapport de l'auditeur pour la période précédente comportait une opinion modifiée et que le problème à l'origine de l'opinion modifiée n'est pas résolu, est présenté en annexe (exemple 4).

Opinion sur les états financiers de la période précédente différente de l'opinion initiale (Réf. : par. 16)

A11. Lorsqu'il fait rapport sur les états financiers de la période précédente dans le cadre de l'audit de la période considérée, l'auditeur peut exprimer sur les états financiers de la période précédente une opinion différente de celle exprimée initialement si, au cours de l'audit de la période considérée, il prend connaissance de circonstances ou d'événements ayant une incidence significative sur les états financiers de la période précédente. Dans certains pays, il se peut que l'auditeur ait des obligations additionnelles relatives au rapport, conçues pour éviter que l'on continue de se fier à l'avenir au rapport de l'auditeur portant sur les états financiers de la période précédente qui avait été délivré initialement.

États financiers de la période précédente audités par un prédécesseur (Réf. : par. 18)

A12. Il se peut que le prédécesseur ne soit pas en mesure ou refuse de délivrer un nouveau rapport de l'auditeur sur les états financiers de la période précédente. Un paragraphe sur d'autres points dans le rapport de l'auditeur peut indiquer que le prédécesseur a fait rapport sur les états financiers de la période précédente avant leur modification. En outre, si l'auditeur a pour mission d'auditer le caractère approprié de la modification et qu'il obtient des éléments probants suffisants et appropriés pour le convaincre du caractère approprié de la modification, le rapport de l'auditeur peut également inclure le paragraphe suivant :

> Dans le cadre de notre audit des états financiers de 20X2, nous avons également audité les ajustements décrits dans la note X qui ont été effectués pour modifier les états financiers de 20X1. À notre avis, ces ajustements sont appropriés et ont été correctement effectués. Nous n'avions pas pour mission de procéder à un audit ou à un examen limité des états financiers de la société pour 20X1, ni de mettre en œuvre des procédures concernant ces états autres que celles visant les ajustements et, par conséquent, nous n'exprimons pas d'opinion ni aucune autre forme d'assurance sur les états financiers de 20X1 pris dans leur ensemble.

États financiers de la période précédente non audités (Réf. : par. 19)

A13. Si l'auditeur n'est pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés concernant les soldes d'ouverture, la norme ISA 705 (révisée) exige qu'il exprime une opinion avec réserve ou qu'il formule une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers, selon le cas, conformément à la norme ISA 705 (révisée). S'il est particulièrement difficile pour l'auditeur d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés attestant que les soldes d'ouverture ne contiennent pas d'anomalies qui ont une incidence significative sur les états financiers de la période considérée, l'auditeur peut déterminer qu'il s'agit d'une question clé de l'audit conformément à la norme ISA 701.

Annexe

(Réf. : par. A5, A7 et A10)

Exemples de rapports de l'auditeur indépendant

Exemple 1 : chiffres correspondants

Aux fins du présent exemple, on suppose les circonstances suivantes :

- L'audit porte sur un jeu complet d'états financiers d'une entité autre qu'une entité cotée préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle. Il ne s'agit pas d'un audit de groupe (la norme ISA 600[1] ne s'applique donc pas).
- Les états financiers sont préparés par la direction de l'entité conformément aux Normes internationales d'information financière (IFRS) (il s'agit d'un référentiel à usage général).
- Les termes et conditions de la mission d'audit reflètent la description de la responsabilité de la direction à l'égard des états financiers donnée dans la norme ISA 210[2].
- Le rapport de l'auditeur pour la période précédente, tel que délivré initialement, comportait une opinion avec réserve.
- Le problème à l'origine de l'opinion modifiée n'est pas résolu.
- Les incidences effectives ou éventuelles du problème sur les chiffres de la période considérée sont significatives et nécessitent que l'auditeur exprime une opinion modifiée sur les chiffres de la période considérée.
- Les règles de déontologie qui s'appliquent à l'audit sont celles du pays ou de la collectivité territoriale où il est réalisé.
- En se fondant sur les éléments probants obtenus, l'auditeur a conclu, conformément à la norme ISA 570 (révisée)[3], qu'il n'existait aucune incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.
- L'auditeur n'est pas tenu de communiquer les questions clés de l'audit conformément à la norme ISA 701 et n'a pas décidé de le faire pour une autre raison.
- L'auditeur n'a pas obtenu d'autres informations avant la date de son rapport.
- Les personnes responsables de la supervision des états financiers ne sont pas les mêmes que celles qui sont responsables de la préparation des états financiers.
- Outre celles qui se rattachent à l'audit des états financiers, l'auditeur a d'autres obligations en matière de rapport en vertu de la législation locale.

---

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

[2] Norme ISA 210, *Accord sur les termes et conditions d'une mission d'audit*.

[3] Norme ISA 570 (révisée), *Continuité de l'exploitation*.

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

Aux actionnaires de la société ABC [ou autre destinataire approprié]

Rapport sur l'audit des états financiers[4]

Opinion avec réserve

Nous avons effectué l'audit des états financiers de la société ABC (la « société »), qui comprennent l'état de la situation financière au 31 décembre 20X1, et l'état du résultat global, l'état des variations des capitaux propres et le tableau des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, ainsi que les notes annexes, y compris le résumé des principales méthodes comptables.

À notre avis, à l'exception des incidences du problème décrit dans la section « Fondement de l'opinion avec réserve » de notre rapport, les états financiers ci-joints donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle de la situation financière de la société au 31 décembre 20X1, ainsi que de sa performance financière et de ses flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément aux Normes internationales d'information financière (IFRS).

Fondement de l'opinion avec réserve

Comme l'explique la note X des états financiers, aucun amortissement n'a été comptabilisé dans les états financiers, ce qui constitue une dérogation aux IFRS. Cela résulte d'une décision prise par la direction au début de l'exercice précédent et nous a conduits à exprimer une opinion d'audit avec réserve sur les états financiers dudit exercice. Sur la base de la méthode de l'amortissement linéaire et d'un taux annuel de 5 % pour le bâtiment et de 20 % pour le matériel, la perte de l'exercice devrait être augmentée de xxx en 20X1 et de xxx en 20X0, les immobilisations corporelles devraient être diminuées de l'amortissement cumulé de xxx en 20X1 et de xxx en 20X0, et la perte cumulée devrait être augmentée de xxx en 20X1 et de xxx en 20X0.

Nous avons effectué notre audit conformément aux Normes internationales d'audit (ISA). Les responsabilités qui nous incombent en vertu de ces normes sont plus amplement décrites dans la section « Responsabilités de l'auditeur à l'égard de l'audit des états financiers » du présent rapport. Nous sommes indépendants de la société conformément aux règles de déontologie qui s'appliquent à l'audit des états financiers aux/en/à [*pays ou collectivité territoriale*] et nous nous sommes acquittés des autres responsabilités déontologiques qui nous incombent selon ces règles. Nous estimons que les éléments probants que nous avons obtenus sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion d'audit avec réserve.

Responsabilités de la direction et des responsables de la gouvernance à l'égard des états financiers[5]

[*Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée)*[6] *– voir l'exemple 1 de la norme ISA 700 (révisée).*]

Responsabilités de l'auditeur à l'égard de l'audit des états financiers

---

4 Le sous-titre « Rapport sur l'audit des états financiers » n'est pas nécessaire lorsque la section portant le sous-titre « Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires » ne trouve pas application.

5 Dans les présents exemples de rapports de l'auditeur, les termes « direction » et « responsables de la gouvernance » pourraient devoir être remplacés par d'autres termes appropriés dans le contexte juridique du pays.

6 Norme ISA 700 (révisée), *Opinion et rapport sur des états financiers*.

[*Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) – voir l'exemple 1 de la norme ISA 700 (révisée)*.]

Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires

[*Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) – voir l'exemple 1 de la norme ISA 700 (révisée)*.]

[*Signature au nom du cabinet d'audit, signature de l'auditeur, ou les deux, selon ce qui est requis dans le pays concerné*]

[*Adresse de l'auditeur*]

[*Date*]

Exemple 2 : chiffres correspondants

Aux fins du présent exemple, on suppose les circonstances suivantes :

- L'audit porte sur un jeu complet d'états financiers d'une entité autre qu'une entité cotée préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle. Il ne s'agit pas d'un audit de groupe (la norme ISA 600 ne s'applique donc pas).
- Les états financiers sont préparés par la direction de l'entité conformément aux Normes internationales d'information financière (IFRS) (il s'agit d'un référentiel à usage général).
- Les termes et conditions de la mission d'audit reflètent la description de la responsabilité de la direction à l'égard des états financiers donnée dans la norme ISA 210.
- Le rapport de l'auditeur pour la période précédente, tel que délivré initialement, comportait une opinion avec réserve.
- Le problème à l'origine de l'opinion modifiée n'est pas résolu.
- Les incidences effectives ou éventuelles du problème non résolu sur les chiffres de la période considérée ne sont pas significatives, mais elles nécessitent que l'auditeur exprime une opinion modifiée en raison des incidences effectives ou éventuelles du problème non résolu sur la comparabilité des chiffres de la période considérée et des chiffres correspondants.
- Les règles de déontologie qui s'appliquent à l'audit sont celles du pays ou de la collectivité territoriale ou il est réalisé.
- En se fondant sur les éléments probants obtenus, l'auditeur a conclu, conformément à la norme ISA 570 (révisée), qu'il n'existait aucune incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.
- L'auditeur n'est pas tenu de communiquer les questions clés de l'audit conformément à la norme ISA 701 et n'a pas décidé de le faire pour une autre raison.
- L'auditeur n'a pas obtenu d'autres informations avant la date de son rapport.
- Les personnes responsables de la supervision des états financiers ne sont pas les mêmes que celles qui sont responsables de la préparation des états financiers.
- Outre celles qui se rattachent à l'audit des états financiers, l'auditeur a d'autres obligations en matière de rapport en vertu de la législation locale.

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

Aux actionnaires de la société ABC [ou autre destinataire approprié]

Rapport sur l'audit des états financiers[7]

Opinion avec réserve

Nous avons effectué l'audit des états financiers de la société ABC (la « société »), qui comprennent l'état de la situation financière au 31 décembre 20X1, et l'état du résultat global, l'état des variations des capitaux propres et le tableau des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, ainsi que les notes annexes, y compris le résumé des principales méthodes comptables.

À notre avis, à l'exception des incidences éventuelles sur les chiffres correspondants du problème décrit dans la section « Fondement de l'opinion avec réserve » de notre rapport, les états financiers ci-joints donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle de la situation financière de la société au 31 décembre 20X1, ainsi que de sa performance financière et de ses flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément aux Normes internationales d'information financière (IFRS).

Fondement de l'opinion avec réserve

Du fait que nous avons été nommés auditeurs de la société au cours de l'exercice 20X0, nous n'avons pu observer la prise d'inventaire physique des stocks au début de l'exercice et nous n'avons pas été en mesure de nous assurer des quantités en stock par d'autres moyens. Puisque les stocks d'ouverture ont une incidence sur la détermination des résultats d'exploitation, nous n'avons pas été en mesure d'établir si des ajustements des résultats d'exploitation et du solde d'ouverture des résultats non distribués pourraient être nécessaires pour 20X0. Nous avons par conséquent exprimé une opinion d'audit modifiée sur les états financiers de l'exercice clos le 31 décembre 20X0. Nous exprimons également une opinion modifiée sur les états financiers de la période considérée en raison de l'incidence éventuelle de ce problème sur la comparabilité des chiffres de la période considérée et des chiffres correspondants.

Nous avons effectué notre audit conformément aux Normes internationales d'audit (ISA). Les responsabilités qui nous incombent en vertu de ces normes sont plus amplement décrites dans la section « Responsabilités de l'auditeur à l'égard de l'audit des états financiers » du présent rapport. Nous sommes indépendants de la société conformément aux règles de déontologie qui s'appliquent à l'audit des états financiers aux/en/à [*pays ou collectivité territoriale*] et nous nous sommes acquittés des autres responsabilités déontologiques qui nous incombent selon ces règles. Nous estimons que les éléments probants que nous avons obtenus sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion d'audit avec réserve.

Responsabilités de la direction et des responsables de la gouvernance à l'égard des états financiers[8]

[*Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) – voir l'exemple 1 de la norme ISA 700 (révisée).*]

Responsabilités de l'auditeur à l'égard de l'audit des états financiers

---

[7] Le sous-titre « Rapport sur l'audit des états financiers » n'est pas nécessaire lorsque la section portant le sous-titre « Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires » ne trouve pas application.

[8] Le cas échéant, utiliser d'autres désignations qui sont appropriées dans le contexte juridique du pays.

[*Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) – voir l'exemple 1 de la norme ISA 700 (révisée)*.]

Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires

[*Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) – voir l'exemple 1 de la norme ISA 700 (révisée)*.]

[*Signature au nom du cabinet d'audit, signature de l'auditeur, ou les deux, selon ce qui est requis dans le pays concerné*]

[*Adresse de l'auditeur*]

[*Date*]

Exemple 3 : chiffres correspondants

Aux fins du présent exemple, on suppose les circonstances suivantes :

- L'audit porte sur un jeu complet d'états financiers d'une entité autre qu'une entité cotée préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle. Il ne s'agit pas d'un audit de groupe (la norme ISA 600 ne s'applique donc pas).
- Les états financiers sont préparés par la direction de l'entité conformément aux Normes internationales d'information financière (IFRS) (il s'agit d'un référentiel à usage général).
- Les termes et conditions de la mission d'audit reflètent la description de la responsabilité de la direction à l'égard des états financiers donnée dans la norme ISA 210.
- L'auditeur a conclu que l'expression d'une opinion non modifiée (sans réserve) était appropriée compte tenu des éléments probants obtenus.
- Les règles de déontologie qui s'appliquent à l'audit sont celles du pays ou de la collectivité territoriale où il est réalisé.
- En se fondant sur les éléments probants obtenus, l'auditeur a conclu, conformément à la norme ISA 570 (révisée), qu'il n'existait aucune incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.
- L'auditeur n'est pas tenu de communiquer les questions clés de l'audit conformément à la norme ISA 701 et n'a pas décidé de le faire pour une autre raison.
- L'auditeur a obtenu la totalité des autres informations avant la date de son rapport et n'a pas relevé d'anomalie significative dans les autres informations.
- Des chiffres correspondants sont présentés et les états financiers de la période précédente ont été audités par un prédécesseur.
- Les textes légaux ou réglementaires n'interdisent pas à l'auditeur de mentionner le rapport du prédécesseur sur les chiffres correspondants et l'auditeur décide de le faire.
- Les personnes responsables de la supervision des états financiers ne sont pas les mêmes que celles qui sont responsables de la préparation des états financiers.
- Outre celles qui se rattachent à l'audit des états financiers, l'auditeur a d'autres obligations en matière de rapport en vertu de la législation locale.

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

Aux actionnaires de la société ABC [ou autre destinataire approprié]

Rapport sur l'audit des états financiers[9]

Opinion

Nous avons effectué l'audit des états financiers de la société ABC (la « société »), qui comprennent l'état de la situation financière au 31 décembre 20X1, et l'état du résultat global, l'état des variations des capitaux propres et le tableau des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, ainsi que les notes annexes, y compris le résumé des principales méthodes comptables.

À notre avis, les états financiers ci-joints donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle de la situation financière de la société au 31 décembre 20X1, ainsi que de sa performance financière et de ses flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément aux Normes internationales d'information financière (IFRS).

Fondement de l'opinion

Nous avons effectué notre audit conformément aux Normes internationales d'audit (ISA). Les responsabilités qui nous incombent en vertu de ces normes sont plus amplement décrites dans la section « Responsabilités de l'auditeur à l'égard de l'audit des états financiers » du présent rapport. Nous sommes indépendants de la société conformément aux règles de déontologie qui s'appliquent à l'audit des états financiers aux/en/à [pays ou collectivité territoriale] et nous nous sommes acquittés des autres responsabilités déontologiques qui nous incombent selon ces règles. Nous estimons que les éléments probants que nous avons obtenus sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion d'audit.

Autre point

Les états financiers de la société pour l'exercice clos le 31 décembre 20X0 ont été audités par un autre auditeur qui a exprimé sur ces états une opinion non modifiée le 31 mars 20X1.

Autres informations [ou autre titre approprié, comme « Informations autres que les états financiers et le rapport de l'auditeur sur ces états »]

[*Faire rapport conformément aux obligations en matière de rapport de la norme ISA 720 (révisée)*[10] *– voir l'exemple 1 de l'Annexe 2 de la norme ISA 720 (révisée)*.]

Responsabilités de la direction et des responsables de la gouvernance à l'égard des états financiers[11]

[*Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) – voir l'exemple 1 de la norme ISA 700 (révisée)*.]

Responsabilités de l'auditeur à l'égard de l'audit des états financiers

---

[9] Le sous-titre « Rapport sur l'audit des états financiers » n'est pas nécessaire lorsque la section portant le sous-titre « Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires » ne trouve pas application.

[10] Norme ISA 720 (révisée), *Responsabilités de l'auditeur concernant les autres informations*.

[11] Le cas échéant, utiliser d'autres désignations qui sont appropriées dans le contexte juridique du pays.

[*Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) – voir l'exemple 1 de la norme ISA 700 (révisée)*.]

Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires

[*Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) – voir l'exemple 1 de la norme ISA 700 (révisée)*.]

[*Signature au nom du cabinet d'audit, signature de l'auditeur, ou les deux, selon ce qui est requis dans le pays concerné*]

[*Adresse de l'auditeur*]

[*Date*]

Exemple 4 : états financiers comparatifs

Aux fins du présent exemple, on suppose les circonstances suivantes :

- L'audit porte sur un jeu complet d'états financiers d'une entité autre qu'une entité cotée préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle. Il ne s'agit pas d'un audit de groupe (la norme ISA 600 ne s'applique donc pas).
- Les états financiers sont préparés par la direction de l'entité conformément aux Normes internationales d'information financière (IFRS) (il s'agit d'un référentiel à usage général).
- Les termes et conditions de la mission d'audit reflètent la description de la responsabilité de la direction à l'égard des états financiers donnée dans la norme ISA 210.
- L'auditeur est tenu de faire rapport à la fois sur les états financiers de la période considérée et sur les états financiers de la période précédente dans le cadre de l'audit de la période considérée.
- Le rapport de l'auditeur pour la période précédente, tel que délivré initialement, comportait une opinion avec réserve.
- Le problème à l'origine de l'opinion modifiée n'est pas résolu.
- Les incidences effectives ou éventuelles du problème sur les chiffres de la période considérée sont significatives tant pour les états financiers de la période considérée que pour ceux de la période précédente et nécessitent que l'auditeur exprime une opinion modifiée.
- Les règles de déontologie qui s'appliquent à l'audit sont celles du pays ou de la collectivité territoriale où il est réalisé.
- En se fondant sur les éléments probants obtenus, l'auditeur a conclu, conformément à la norme ISA 570 (révisée), qu'il n'existait aucune incertitude significative liée à des événements ou à des situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.
- L'auditeur n'est pas tenu de communiquer les questions clés de l'audit conformément à la norme ISA 701 et n'a pas décidé de le faire pour une autre raison.
- L'auditeur n'a pas obtenu d'autres informations avant la date de son rapport.
- Les personnes responsables de la supervision des états financiers ne sont pas les mêmes que celles qui sont responsables de la préparation des états financiers.
- Outre celles qui se rattachent à l'audit des états financiers, l'auditeur a d'autres obligations en matière de rapport en vertu de la législation locale.

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

Aux actionnaires de la société ABC [ou autre destinataire approprié]

Rapport sur l'audit des états financiers[12]

Opinion avec réserve

Nous avons effectué l'audit des états financiers de la société ABC (la « société »), qui comprennent les états de la situation financière aux 31 décembre 20X1 et 20X0, et les états du résultat global, les états des variations des capitaux propres et les tableaux des flux de trésorerie pour les exercices clos à ces dates, ainsi que les notes annexes, y compris le résumé des principales méthodes comptables.

À notre avis, à l'exception des incidences du problème décrit dans la section « Fondement de l'opinion avec réserve » de notre rapport, les états financiers ci-joints donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle de la situation financière de la société au 31 décembre 20X1 et au 31 décembre 20X0, ainsi que de sa performance financière et de ses flux de trésorerie pour les exercices clos à ces dates, conformément aux Normes internationales d'information financière (IFRS).

Fondement de l'opinion avec réserve

Comme l'explique la note X des états financiers, aucun amortissement n'a été comptabilisé dans les états financiers, ce qui constitue une dérogation aux IFRS. Sur la base de la méthode de l'amortissement linéaire et d'un taux annuel de 5 % pour le bâtiment et de 20 % pour le matériel, la perte de l'exercice devrait être augmentée de xxx en 20X1 et de xxx en 20X0, les immobilisations corporelles devraient être diminuées de l'amortissement cumulé de xxx en 20X1 et de xxx en 20X0, et la perte cumulée devrait être augmentée de xxx en 20X1 et de xxx en 20X0.

Nous avons effectué notre audit conformément aux Normes internationales d'audit (ISA). Les responsabilités qui nous incombent en vertu de ces normes sont plus amplement décrites dans la section « Responsabilités de l'auditeur à l'égard de l'audit des états financiers » du présent rapport. Nous sommes indépendants de la société conformément aux règles de déontologie qui s'appliquent à l'audit des états financiers aux/en/à [*pays ou collectivité territoriale*] et nous nous sommes acquittés des autres responsabilités déontologiques qui nous incombent selon ces règles. Nous estimons que les éléments probants que nous avons obtenus sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion d'audit avec réserve.

Responsabilités de la direction et des responsables de la gouvernance à l'égard des états financiers[13]

[*Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) – voir l'exemple 1 de la norme ISA 700 (révisée).*]

Responsabilités de l'auditeur à l'égard de l'audit des états financiers

[*Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) – voir l'exemple 1 de la norme ISA 700 (révisée).*]

---

[12] Le sous-titre « Rapport sur l'audit des états financiers » n'est pas nécessaire lorsque la section portant le sous-titre « Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires » ne trouve pas application.

[13] Le cas échéant, utiliser d'autres désignations qui sont appropriées dans le contexte juridique du pays.

Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires

[*Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) – voir l'exemple 1 de la norme ISA 700 (révisée)*.]

[*Signature au nom du cabinet d'audit, signature de l'auditeur, ou les deux, selon ce qui est requis dans le pays concerné*]

[*Adresse de l'auditeur*]

[*Date*]

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT 720 (RÉVISÉE)

RESPONSABILITÉS DE L'AUDITEUR CONCERNANT LES AUTRES INFORMATIONS

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

SOMMAIRE

Paragraphe

Introduction

Champ d'application 1-9

Date d'entrée en vigueur 10

Objectifs 11

Définitions 12

Exigences

Obtention des autres informations 13

Lecture et prise en considération des autres informations 14-15

Réponse lorsqu'il semble exister une incohérence significative ou lorsque les autres informations semblent comporter une anomalie significative 16

Réponse lorsque l'auditeur conclut à l'existence d'une anomalie significative dans les autres informations 17-19

Réponse lorsqu'il existe une anomalie significative dans les états financiers ou que l'auditeur doit mettre à jour sa compréhension de l'entité et de son environnement 20

Rapport 21-24

Documentation 25

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Définitions A1-A10

Obtention des autres informations A11-A22

Lecture et prise en considération des autres informations A23-A38

Réponse lorsqu'il semble exister une incohérence significative ou lorsque les autres informations semblent comporter une anomalie significative A39-A43

Réponse lorsque l'auditeur conclut à l'existence d'une anomalie significative dans les autres informations A44-A50

Réponse lorsqu'il existe une anomalie significative dans les états financiers ou que l'auditeur doit mettre à jour sa compréhension de l'entité et de son environnement A51

Rapport A52-A59

Annexe 1 : Exemples de montants et d'autres éléments pouvant faire partie des autres informations

Annexe 2 : Exemples de rapports de l'auditeur indépendant en ce qui concerne les autres informations

La Norme internationale d'audit (ISA) 720 (révisée), *Responsabilités de l'auditeur concernant les autres informations*, 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

1. La présente Norme internationale d'audit (ISA) traite des responsabilités de l'auditeur concernant les autres informations (c'est-à-dire autres que les états financiers et le rapport de l'auditeur sur ces états), qu'elles soient financières ou non financières, incluses dans le rapport annuel d'une entité. Le rapport annuel d'une entité peut être un document unique ou une combinaison de documents servant à la même fin.

2. La présente norme ISA est élaborée dans l'optique de la réalisation d'un audit d'états financiers par un auditeur indépendant. En conséquence, il faut comprendre les objectifs de l'auditeur énoncés dans la présente norme ISA dans le contexte des objectifs généraux de l'auditeur énoncés au paragraphe 11 de la norme ISA 200[1]. Les exigences des normes ISA sont conçues pour permettre à l'auditeur d'atteindre à la fois les objectifs particuliers des normes ISA et les objectifs généraux de l'auditeur. L'opinion de l'auditeur sur les états financiers ne s'étend pas aux autres informations, et la présente norme ISA n'exige pas que l'auditeur obtienne des éléments probants au-delà de ce qui est nécessaire pour se former une opinion sur les états financiers.

3. La présente norme ISA exige que l'auditeur lise et prenne en considération les autres informations parce que la présence d'incohérences significatives par rapport aux états financiers ou à la connaissance que l'auditeur a acquise au cours de l'audit peut indiquer que les états financiers ou les autres informations comportent des anomalies significatives, ce qui peut compromettre la crédibilité des états financiers et du rapport de l'auditeur sur ces états. Ces anomalies significatives peuvent également influer de façon inappropriée sur les décisions économiques prises par les utilisateurs visés par le rapport de l'auditeur.

4. La présente norme ISA peut également aider l'auditeur à se conformer aux règles de déontologie pertinentes[2] selon lesquelles l'auditeur ne doit pas être sciemment associé à des informations lorsqu'il considère que ces informations contiennent une affirmation significativement fausse ou trompeuse, qu'elles contiennent des déclarations ou des informations fournies de façon inconsidérée ou encore qu'elles omettent ou occultent des informations exigées, lorsque cette omission ou cette modification est de nature trompeuse.

5. Les autres informations peuvent comprendre des montants ou d'autres éléments qui sont censés être identiques à des montants ou à d'autres éléments contenus dans les états financiers, ou qui sont censés résumer ces montants ou autres éléments ou fournir des précisions à leur égard, ainsi que d'autres montants ou éléments au sujet desquels l'auditeur a acquis une connaissance au cours de l'audit. Les autres informations peuvent également comprendre d'autres éléments.

6. Les responsabilités de l'auditeur à l'égard des autres informations (autres que les responsabilités en matière de rapport) s'appliquent sans égard à la question de savoir si les autres informations ont été obtenues par l'auditeur avant ou après la date de son rapport.

7. La présente norme ISA ne s'applique pas :

   a) aux annonces préliminaires d'informations financières ;

---

[1] Norme ISA 200, *Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et réalisation d'un audit conforme aux Normes internationales d'audit.*

[2] *International Code of Ethics for Professional Accountants (including International Independence Standards)* du Conseil des normes internationales de déontologie comptable (Code de l'IESBA), paragraphe R111.2.

b) aux documents de placement, y compris les prospectus.

8. Les responsabilités de l'auditeur aux termes de la présente norme ISA ne constituent pas une mission d'assurance à l'égard des autres informations et n'imposent pas à l'auditeur l'obligation d'obtenir une assurance à leur égard.

9. Il se peut que des textes légaux ou réglementaires imposent, à l'égard des autres informations, des obligations qui vont au-delà des exigences de la présente norme ISA.

Date d'entrée en vigueur

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

Objectifs

11. Les objectifs de l'auditeur, après lecture des autres informations, sont :

a) d'apprécier s'il existe une incohérence significative entre les autres informations et les états financiers ;

b) d'apprécier s'il existe une incohérence significative entre les autres informations et la connaissance qu'il a acquise au cours de l'audit ;

c) de prendre des mesures appropriées lorsqu'il constate qu'il semble exister de telles incohérences significatives, ou lorsqu'il constate que les autres informations semblent comporter une anomalie significative ;

d) de délivrer un rapport conforme à la présente norme ISA.

Définitions

12. Dans les normes ISA, on entend par :

a) « rapport annuel », un document ou une combinaison de documents généralement préparés sur une base annuelle par la direction ou les responsables de la gouvernance du fait de textes légaux ou réglementaires ou de la coutume, dont l'objet consiste à fournir aux propriétaires (ou à des parties prenantes similaires) des informations sur les activités de l'entité ainsi que sur ses résultats financiers et sa situation financière, tels qu'ils sont présentés dans les états financiers. Un rapport annuel contient ou accompagne les états financiers et le rapport de l'auditeur sur ces états et comprend généralement des informations sur les faits nouveaux touchant l'entité, ses perspectives d'avenir et les risques et incertitudes auxquels elle est exposée, une déclaration de l'organe de gouvernance et des comptes rendus portant sur des questions de gouvernance. (Réf. : par. A1 à A5)

b) « anomalie dans les autres informations », le fait, pour les autres informations, d'être incorrectement formulées ou autrement trompeuses (y compris parce que des informations nécessaires pour bien comprendre un élément communiqué dans les autres informations sont omises ou occultées). (Réf. : par. A6 et A7)

c) « autres informations », les informations financières ou non financières (autres que les états financiers et le rapport de l'auditeur sur ces états) contenues dans le rapport annuel d'une entité. (Réf. : par. A8 à A10)

Exigences

Obtention des autres informations

13. L'auditeur doit : (Réf. : par. A11 à A22)

    a) déterminer, en s'entretenant avec la direction, le ou les documents qui constituent le rapport annuel, ainsi que les modalités et le calendrier de publication prévus par l'entité pour ce ou ces documents ;

    b) prendre des dispositions appropriées avec la direction pour obtenir en temps opportun, et dans la mesure du possible avant la date du rapport d'audit, la version définitive du ou des documents constituant le rapport annuel ;

    c) dans le cas où une partie ou la totalité du ou des documents déterminés en a) ne sera disponible qu'après la date du rapport d'audit, demander à la direction de produire une déclaration écrite attestant que la version définitive du ou des documents lui sera fournie lorsqu'elle sera disponible, et avant sa publication par l'entité, afin qu'il puisse parachever la mise en œuvre des procédures exigées par la présente norme ISA. (Réf. : par. A22)

Lecture et prise en considération des autres informations

14. L'auditeur doit lire les autres informations et, ce faisant : (Réf. : par. A23 et A24)

    a) apprécier s'il existe une incohérence significative entre ces autres informations et les états financiers. Aux fins de cette appréciation, l'auditeur doit, pour évaluer leur cohérence, comparer des montants ou autres éléments sélectionnés parmi les autres informations (qui sont censés être identiques à des montants ou autres éléments des états financiers ou qui sont censés résumer ces montants ou autres éléments ou fournir des précisions à leur égard) avec les montants ou autres éléments correspondants contenus dans les états financiers ; (Réf. : par. A25 à A29)

    b) apprécier s'il existe une incohérence significative entre les autres informations et la connaissance qu'il a acquise au cours de l'audit, dans le contexte des éléments probants obtenus et des conclusions dégagées au cours de l'audit. (Réf. : par. A30 à A36)

15. Lorsqu'il lit les autres informations conformément au paragraphe 14, l'auditeur doit rester attentif aux indices suggérant que les autres informations qui ne sont pas liées aux états financiers ou à la connaissance qu'il a acquise au cours de l'audit comportent une anomalie significative. (Réf. : par. A24, A37 et A38)

Réponse lorsqu'il semble exister une incohérence significative ou lorsque les autres informations semblent comporter une anomalie significative

16. Si l'auditeur constate qu'il semble exister une incohérence significative (ou que les autres informations lui semblent comporter une anomalie significative), il doit s'entretenir de la question avec la direction et, au besoin, mettre en œuvre d'autres procédures pour tirer une conclusion quant à savoir : (Réf. : par. A39 à A43)

    a) s'il existe une anomalie significative dans les autres informations ;

    b) s'il existe une anomalie significative dans les états financiers ;

    c) s'il doit mettre à jour sa compréhension de l'entité et de son environnement.

Réponse lorsque l'auditeur conclut à l'existence d'une anomalie significative dans les autres informations

17. Si l'auditeur conclut à la présence d'une anomalie significative dans les autres informations, il doit demander à la direction de corriger ces informations. Si :

    a) la direction consent à corriger les autres informations, l'auditeur doit s'assurer que la correction est apportée ;

    b) la direction refuse de corriger les autres informations, l'auditeur doit en informer les responsables de la gouvernance et demander que la correction soit apportée.

18. Si l'auditeur conclut à l'existence d'une anomalie significative dans les autres informations obtenues avant la date de son rapport et que ces informations ne sont pas corrigées après communication avec les responsables de la gouvernance, il doit prendre des mesures appropriées, y compris, selon le cas : (Réf. : par. A44)

    a) considérer les conséquences sur le rapport d'audit et communiquer aux responsables de la gouvernance le traitement qu'il compte accorder à l'anomalie significative dans le rapport d'audit (voir le sous-alinéa 22 e)ii)) ; (Réf. : par. A45)

    b) démissionner, lorsqu'il lui est possible de le faire selon les textes légaux ou réglementaires applicables. (Réf. : par. A46 et A47)

19. Si l'auditeur conclut à l'existence d'une anomalie significative dans les autres informations obtenues après la date de son rapport, il doit :

    a) si les autres informations sont corrigées, mettre en œuvre les procédures nécessaires dans les circonstances ; (Réf. : par. A48)

    b) si les autres informations ne sont pas corrigées après communication avec les responsables de la gouvernance, prendre des mesures appropriées compte tenu de ses droits et obligations juridiques afin que l'anomalie significative non corrigée soit dûment portée à l'attention des utilisateurs visés par son rapport. (Réf. : par. A49 et A50)

Réponse lorsqu'il existe une anomalie significative dans les états financiers ou que l'auditeur doit mettre à jour sa compréhension de l'entité et de son environnement

20. Si l'auditeur conclut de la mise en œuvre des procédures énoncées aux paragraphes 14 et 15 qu'il existe une anomalie significative dans les états financiers ou qu'il doit mettre à jour sa compréhension de l'entité et de son environnement, il doit prendre les mesures qui s'imposent selon les autres normes ISA. (Réf. : par. A51)

Rapport

21. Le rapport de l'auditeur doit inclure une section distincte intitulée « Autres informations », ou portant un autre titre approprié, lorsque à la date de ce rapport :

    a) dans le cas de l'audit des états financiers d'une entité cotée, l'auditeur a obtenu les autres informations ou s'attend à les obtenir ;

    b) dans le cas de l'audit des états financiers d'une entité autre qu'une entité cotée, l'auditeur a obtenu une partie ou la totalité des autres informations. (Réf. : par. A52)

22. Lorsque l'auditeur est tenu, selon le paragraphe 21, d'inclure dans son rapport une section intitulée « Autres informations », cette section doit comprendre : (Réf. : par. A53)

    a) un énoncé précisant que la responsabilité des autres informations incombe à la direction ;

    b) la désignation :

        i) des autres informations, le cas échéant, obtenues par l'auditeur avant la date de son rapport,

        ii) dans le cas de l'audit des états financiers d'une entité cotée, des autres informations, le cas échéant, que l'auditeur s'attend à obtenir après la date de son rapport ;

    c) un énoncé précisant que l'opinion de l'auditeur ne porte pas sur les autres informations et qu'en conséquence, l'auditeur n'exprime pas (ou n'exprimera pas) une opinion d'audit ni quelque autre forme d'assurance que ce soit sur ces informations ;

    d) une description des responsabilités qui incombent à l'auditeur, selon la présente norme ISA, de lire et d'apprécier les autres informations et de faire rapport sur celles-ci ;

    e) lorsque les autres informations ont été obtenues avant la date du rapport de l'auditeur :

        i) soit un énoncé précisant que l'auditeur n'a rien à signaler,

        ii) soit, si l'auditeur a conclu à la présence d'une anomalie significative non corrigée dans les autres informations, un énoncé décrivant cette anomalie.

23. Lorsque l'auditeur exprime une opinion avec réserve ou une opinion défavorable conformément à la norme ISA 705 (révisée)[3], il doit tenir compte des incidences, sur l'énoncé exigé selon l'alinéa 22 e), du problème qui est à l'origine de l'expression d'une opinion modifiée. (Réf. : par. A54 à A58)

Rapport prescrit par un texte légal ou réglementaire

24. Si un texte légal ou réglementaire en vigueur dans le pays oblige l'auditeur à employer une présentation ou un libellé particuliers pour faire mention des autres informations dans son rapport, ce rapport ne doit faire référence aux Normes internationales d'audit que s'il comprend, au minimum, chacun des éléments suivants : (Réf. : par. A59)

    a) la désignation des autres informations obtenues par l'auditeur avant la date de son rapport ;

    b) une description des responsabilités de l'auditeur concernant les autres informations ;

    c) un énoncé traitant expressément du résultat des travaux réalisés par l'auditeur à leur égard.

Documentation

25. Pour satisfaire aux exigences de la norme ISA 230[4] en ce qui concerne la présente norme ISA, l'auditeur doit inclure dans la documentation de l'audit :

    a) la documentation relative aux procédures mises en œuvre selon la présente norme ISA ;

---

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

[4] Norme ISA 230, *Documentation de l'audit,* paragraphes 8 à 11.

b) la version définitive des autres informations sur lesquelles ont porté les travaux exigés selon la présente norme ISA.

***

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Définitions

Rapport annuel (Réf. : alinéa 12 a))

A1. Il se peut que, pour les entités exerçant leurs activités dans un pays donné, le contenu du rapport annuel et l'appellation par laquelle ce rapport est désigné soient établis par des textes légaux ou réglementaires ou par la coutume ; par ailleurs, le contenu et l'appellation peuvent varier au sein d'un même pays et d'un pays à l'autre.

A2. Généralement, le rapport annuel porte sur une période d'un an. Cependant, lorsque les états financiers faisant l'objet d'un audit sont préparés pour une période de moins d'un an ou de plus d'un an, il se peut que le rapport annuel soit préparé pour la période couverte par les états financiers.

A3. Dans certains cas, le rapport annuel de l'entité peut être un document unique portant le titre de « rapport annuel » ou un autre titre. Dans d'autres cas, les textes légaux ou réglementaires ou la coutume exigent que l'entité communique aux propriétaires (ou à des parties prenantes analogues) des informations sur les activités de l'entité ainsi que ses résultats financiers et sa situation financière tels qu'ils sont présentés dans les états financiers (c'est-à-dire un rapport annuel), soit dans un document unique, soit dans deux ou plusieurs documents séparés qui, conjointement, servent à la même fin. Par exemple, selon les textes légaux ou réglementaires ou la coutume du pays, le rapport annuel sera constitué d'un ou de plusieurs des documents suivants :

- 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 ;
- des rapports sur le contrôle interne et l'évaluation des risques.

A4. Le rapport annuel peut être mis à la disposition des utilisateurs sous forme imprimée ou électronique, y compris sur le site Web de l'entité. Un document (ou une combinaison de documents) peut répondre à la définition d'un rapport annuel sans égard à la façon dont il est mis à la disposition des utilisateurs.

A5. Le rapport annuel diffère quant à sa nature, son objet et son contenu des autres rapports, tels que les rapports préparés en vue de répondre aux besoins d'information d'un groupe de parties prenantes en particulier ou de satisfaire à des obligations d'information particulières imposées par la réglementation (même lorsque ces rapports doivent être rendus accessibles au public). Voici des exemples de rapports qui, lorsqu'ils sont publiés en tant que documents autonomes, ne font généralement pas partie de la combinaison de documents qui constituent un rapport annuel (sous

réserve des textes légaux ou réglementaires ou de la coutume) et, par conséquent, ne font pas partie des autres informations entrant dans le champ d'application de la présente norme ISA :

- les rapports sectoriels ou réglementaires distincts (par exemple, les rapports sur l'adéquation des fonds propres), comme ceux qui sont préparés dans les secteurs de la banque, des assurances et des régimes de retraite ;
- les rapports sociétaux ;
- les rapports sur le développement durable ;
- les rapports sur la diversité et l'égalité des chances ;
- les rapports sur la responsabilité du fait des produits ;
- les rapports sur les pratiques de main-d'œuvre et les conditions de travail ;
- les rapports sur les droits de la personne.

Anomalie dans les autres informations (Réf. : alinéa 12 b))

A6. Lorsqu'un élément particulier est communiqué dans les autres informations, il peut arriver que celles-ci omettent ou occultent des informations qui sont nécessaires pour bien comprendre cet élément. Par exemple, si les autres informations sont censées décrire les indicateurs clés de performance utilisés par la direction, l'omission de l'un de ces indicateurs pourrait signifier que les autres informations sont trompeuses.

A7. Le référentiel applicable aux autres informations peut traiter du concept de caractère significatif (ou principe d'importance relative) et, dans ce cas, ce référentiel peut servir de cadre de référence à l'auditeur qui est appelé à porter des jugements sur le caractère significatif selon la présente norme ISA. Dans bien des cas, cependant, aucun référentiel applicable ne traite du concept de caractère significatif en ce qui concerne les autres informations. En pareille situation, les caractéristiques suivantes fournissent à l'auditeur un cadre de référence pour déterminer si une anomalie dans les autres informations est significative :

- Le caractère significatif est envisagé dans la perspective des besoins d'information communs à l'ensemble des utilisateurs en tant que groupe. Les utilisateurs des autres informations sont censés être les utilisateurs des états financiers, étant donné qu'on peut s'attendre à ce que ces utilisateurs lisent les autres informations pour mettre en contexte les états financiers.
- Les jugements portant sur le caractère significatif sont fonction des circonstances particulières entourant l'anomalie, notamment de la possibilité que les utilisateurs soient influencés par l'incidence de l'anomalie non corrigée. Les anomalies n'influent pas toutes sur les décisions économiques des utilisateurs.
- Les jugements portant sur le caractère significatif font intervenir des facteurs aussi bien qualitatifs que quantitatifs. Ils peuvent donc prendre en compte la nature ou l'ordre de grandeur des éléments sur lesquels portent les autres informations dans le contexte du rapport annuel de l'entité.

Autres informations (Réf. : alinéa 12 c))

A8. Des exemples de montants et d'autres éléments pouvant faire partie des autres informations sont fournis à l'Annexe 1.

A9. Dans certains cas, le référentiel d'information financière applicable peut exiger la fourniture d'informations particulières, tout en permettant qu'elles soient présentées en dehors des états financiers[5]. Comme ces informations sont exigées par le référentiel d'information financière applicable, elles font partie intégrante des états financiers. Par conséquent, elles ne font pas partie des autres informations aux fins de la présente norme ISA.

A10. Les étiquettes utilisées dans le langage XBRL (*eXtensible Business Reporting Language*) ne font pas partie des autres informations au sens de la présente norme ISA.

Obtention des autres informations (Réf. : par. 13)

A11. Souvent, les textes légaux ou réglementaires ou la coutume ne laissent aucun doute quant au document qui constitue (ou aux documents qui composent) le rapport annuel. Dans bien des cas, la direction ou les responsables de la gouvernance ont pour pratique de publier un ensemble de documents qui, pris collectivement, composent le rapport annuel, ou se sont engagés à le faire. Dans d'autres cas, par contre, il se peut qu'on ne sache pas très bien quel document constitue le rapport annuel ou quels documents le composent. Dans ce cas, des indications telles que l'échéancier de publication et l'objet des documents (ainsi que leurs destinataires) peuvent aider l'auditeur à déterminer le ou les documents qui constituent ou composent le rapport annuel.

A12. Lorsque le rapport annuel est traduit du fait de textes légaux ou réglementaires (comme il peut arriver dans un pays ayant plus d'une langue officielle), ou que plusieurs « rapports annuels » sont établis conformément à des lois différentes (par exemple, lorsqu'une entité est cotée dans plus d'un pays), il peut y avoir lieu de déterminer si un de ces « rapports annuels » fait partie des autres informations, ou plus d'un. Des indications supplémentaires à cet égard peuvent figurer dans les textes légaux ou réglementaires locaux.

A13. La responsabilité de la préparation du rapport annuel incombe à la direction ou aux responsables de la gouvernance. L'auditeur peut communiquer à la direction ou aux responsables de la gouvernance :

- ses attentes quant à l'obtention de la version définitive du rapport annuel (y compris une combinaison de documents qui, collectivement, composent le rapport annuel) suffisamment en avance de la date de son rapport de l'auditeur pour pouvoir mettre en œuvre les procédures requises selon la présente norme ISA avant cette date, sinon dès que cela sera faisable en pratique et, à tout le moins, avant la publication des informations en question par l'entité ;
- dans le cas où les autres informations sont obtenues après la date de son rapport, les conséquences possibles de cet état de fait.

A14. La communication mentionnée au paragraphe A13 peut notamment s'avérer particulièrement appropriée :

- dans le cas d'un audit initial ;
- en cas de changement de dirigeants ou de responsables de la gouvernance ;

[5] Par exemple, la Norme internationale d'information financière (IFRS) 7 *Instruments financiers : informations à fournir* permet que certaines informations exigées par les IFRS soient fournies dans les états financiers ou incorporées dans ceux-ci au moyen d'un renvoi à un autre document, tel qu'un rapport de gestion ou un rapport des risques, qui est consultable par les utilisateurs des états financiers aux mêmes conditions que les états financiers et en même temps.

- lorsqu'il est prévu que l'auditeur obtienne les autres informations après la date de son rapport.

A15. Lorsque les responsables de la gouvernance doivent approuver les autres informations avant leur publication par l'entité, la version définitive de ces informations est celle qui a été approuvée pour publication par les responsables de la gouvernance.

A16. Dans certains cas, le rapport annuel de l'entité peut constituer un document unique devant, selon les textes légaux ou réglementaires ou les pratiques de l'entité en matière de communication d'information, être publié peu de temps après la clôture de la période de présentation de l'information financière de l'entité afin d'être mis à la disposition de l'auditeur avant la date de son rapport. Dans d'autres cas, il se peut que l'entité ne soit pas tenue de publier ce document avant un certain temps, ou qu'elle puisse en choisir la date de publication. Il peut également arriver que le rapport annuel de l'entité consiste en une combinaison de documents et que chacun de ces documents soit assujetti à des exigences (ou à des pratiques de l'entité en matière de communication d'information) différentes en ce qui concerne l'échéancier de publication.

A17. Il est possible que, à la date du rapport de l'auditeur, l'entité envisage l'élaboration d'un document qui pourrait faire partie du rapport annuel (par exemple, un rapport volontaire destiné à des parties prenantes), mais que la direction ne soit pas en mesure de confirmer à l'auditeur l'objet ou l'échéancier de publication de ce document. Si l'auditeur n'est pas en mesure d'en déterminer l'objet ou l'échéancier de publication, le document n'est pas considéré comme faisant partie des autres informations aux fins de la présente norme ISA.

A18. L'obtention des autres informations suffisamment en avance de la date du rapport de l'auditeur permet d'apporter, le cas échéant, les modifications nécessaires aux états financiers, au rapport de l'auditeur et aux autres informations avant leur publication. La lettre de mission d'audit[6] peut mentionner qu'il a été convenu avec la direction que celle-ci s'engage à mettre les autres informations à la disposition de l'auditeur dans les meilleurs délais, autant que possible avant la date du rapport de l'auditeur.

A19. Lorsque les autres informations ne sont mises à la disposition des utilisateurs que par la voie du site Web de l'entité, la version des autres informations obtenue auprès de l'entité, plutôt que directement auprès du site Web, constitue le document pertinent à l'égard duquel l'auditeur mettra en œuvre des procédures selon la présente norme ISA. L'auditeur n'est pas tenu, selon la présente norme ISA, de rechercher les autres informations, notamment sur le site Web de l'entité, ni de mettre en œuvre des procédures pour s'assurer que les autres informations sont adéquatement affichées sur le site Web ou qu'elles sont adéquatement transmises ou affichées par un autre moyen électronique.

A20. Il est permis à l'auditeur de dater ou de publier son rapport même s'il n'a pas obtenu tout ou partie des autres informations.

A21. Lorsqu'il obtient les autres informations après la date de son rapport, l'auditeur n'est pas tenu d'actualiser les procédures mises en œuvre conformément aux paragraphes 6 et 7 de la norme ISA 560[7].

A22. La norme ISA 580[8] définit des exigences et fournit des indications sur l'utilisation des déclarations écrites. La déclaration écrite qui doit être demandée selon l'alinéa 13 c) en ce qui concerne les

---

[6] Norme ISA 210, *Accord sur les termes et conditions d'une mission d'audit*, paragraphe A23.

[7] Norme ISA 560, *Événements postérieurs à la date de clôture.*

autres informations qui ne seront disponibles qu'après la date du rapport de l'auditeur a pour but de confirmer que l'auditeur sera en mesure de mettre en œuvre les procédures exigées selon la présente norme ISA à l'égard de ces informations. En outre, l'auditeur peut juger utile d'obtenir d'autres déclarations écrites, indiquant par exemple :

- que la direction lui a fait part de tous les documents qu'elle prévoit de publier et qui peuvent constituer d'autres informations ;
- que les états financiers et les autres informations qu'il a obtenues avant la date de son rapport concordent et que les autres informations sont exemptes d'anomalies significatives ;
- en ce qui a trait aux autres informations qu'il n'a pas obtenues avant la date de son rapport, que la direction compte préparer et publier ces autres informations, ainsi que leur échéancier de publication.

Lecture et prise en considération des autres informations (Réf. : par. 14 et 15)

A23. Selon la norme ISA 200[9], l'auditeur doit faire preuve d'esprit critique tout au long de la planification et de la réalisation de l'audit. Faire preuve d'esprit critique lors de la lecture et de la prise en considération des autres informations implique, par exemple, d'admettre que la direction peut être exagérément optimiste quant à la réussite de ses plans, et de demeurer attentif aux informations qui pourraient être incohérentes par rapport :

a) aux états financiers ;

b) à la connaissance acquise par l'auditeur au cours de son audit.

A24. Selon la norme ISA 220[10], l'associé responsable de la mission doit assumer la responsabilité de la direction, de la supervision et de la réalisation de la mission d'audit dans le respect des normes professionnelles et des exigences légales et réglementaires applicables. Dans le contexte de la présente norme ISA, les facteurs pouvant être pris en compte pour déterminer à quels membres de l'équipe de mission il convient de confier les tâches prévues selon les exigences des paragraphes 14 et 15 comprennent :

- l'expérience relative des membres de l'équipe de mission ;
- la question de savoir si les membres de l'équipe de mission devant être affectés à ces tâches ont acquis au cours de l'audit la connaissance pertinente de manière à pouvoir relever les incohérences entre les autres informations et cette connaissance ;
- le niveau de jugement requis pour satisfaire aux exigences des paragraphes 14 et 15. Par exemple, la mise en œuvre des procédures visant à évaluer la cohérence des montants figurant dans les autres informations qui sont censés être identiques aux montants figurant dans les états financiers peut être confiée à des membres moins expérimentés de l'équipe de mission ;
- dans le cas d'un audit de groupe, la question de savoir s'il est nécessaire de procéder à des demandes d'informations auprès de l'auditeur d'une composante en ce qui a trait aux autres informations concernant cette composante.

---

[8] Norme ISA 580, *Déclarations écrites*.

[9] Norme ISA 200, paragraphe 15.

[10] Norme ISA 220, *Contrôle qualité d'un audit d'états financiers*, alinéa 15 a).

Appréciation quant à l'existence d'une incohérence significative entre les autres informations et les états financiers (Réf. : alinéa 14 a))

A25. Les autres informations peuvent inclure des montants ou d'autres éléments qui sont censés être identiques à des montants ou à d'autres éléments contenus dans les états financiers, ou qui sont censés résumer ces montants ou autres éléments ou fournir des précisions à leur égard. Voici des exemples de tels montants ou autres éléments :

- des tableaux et des graphiques contenant des extraits des états financiers ;
- des précisions apportées au sujet d'un solde ou d'un compte figurant dans les états financiers, par exemple : « le chiffre d'affaires de 20X1 se compose de XXX millions rattachés au produit X et de YYY millions rattachés au produit Y » ;
- des descriptions de résultats financiers, par exemple : « les charges de recherche et de développement ont totalisé en 20X1 XXX ».

A26. Pour évaluer la cohérence avec les états financiers des montants ou autres éléments sélectionnés parmi les autres informations, l'auditeur n'est pas tenu de comparer tous les montants ou autres éléments contenus dans les autres informations qui sont censés être identiques à des montants ou à d'autres éléments contenus dans les états financiers — ou qui sont censés résumer ces montants ou autres éléments ou fournir des précisions à leur égard — avec les montants ou autres éléments correspondants contenus dans les états financiers.

A27. La sélection des montants ou autres éléments à comparer relève du jugement professionnel, lequel peut être influencé par les facteurs suivants :

- l'importance du montant ou autre élément dans le contexte dans lequel il est présenté, ce qui peut influer sur le poids que les utilisateurs lui accorderont (par exemple, s'il s'agit d'un ratio ou montant clé) ;
- dans le cas d'une information quantitative, l'importance du montant par rapport aux comptes ou aux éléments des états financiers ou des autres informations auxquels il est lié ;
- le caractère délicat du montant ou de l'élément particulier contenu dans les autres informations, par exemple s'il s'agit de paiements fondés sur des actions versés à la haute direction.

A28. La détermination de la nature et de l'étendue des procédures à mettre en œuvre pour satisfaire aux exigences de l'alinéa 14 a) relève du jugement professionnel et tient compte du fait que les responsabilités qui incombent à l'auditeur selon la présente norme ISA ne constituent pas une mission d'assurance portant sur les autres informations et n'imposent pas l'obligation d'obtenir une assurance à l'égard de ces informations. Voici des exemples de telles procédures :

- pour ce qui est des informations censées être identiques à des informations contenues dans les états financiers, la comparaison de ces informations avec les états financiers ;
- pour ce qui est des informations censées communiquer le même message que des informations fournies dans les états financiers, la comparaison des mots utilisés et l'appréciation de l'importance des différences dans les libellés utilisés afin de déterminer si ces différences donnent lieu à des interprétations différentes ;
- l'obtention auprès de la direction d'un rapprochement entre un montant compris dans les autres informations et les états financiers, suivie :

- de la comparaison des éléments de rapprochement avec les états financiers et les autres informations,
- de la vérification de l'exactitude arithmétique des calculs que comporte le rapprochement.

A29. L'évaluation de la cohérence avec les états financiers des montants ou autres éléments sélectionnés parmi les autres informations prend en considération, lorsque cela est pertinent compte tenu de la nature des autres informations, le mode de présentation adopté comparativement aux états financiers.

Appréciation quant à l'existence d'une incohérence significative entre les autres informations et la connaissance acquise par l'auditeur au cours de l'audit (Réf. : alinéa 14 b))

A30. Les autres informations peuvent inclure des montants ou des éléments qui sont liés à la connaissance acquise par l'auditeur au cours de l'audit (outre ceux énoncés à l'alinéa 14 a)). Voici de possibles exemples de tels montants ou éléments :

- une indication du nombre d'unités produites ou un tableau résumant la production par région ;
- un énoncé selon lequel « la société a lancé le produit X et le produit Y au cours de l'exercice » ;
- un sommaire des principaux établissements de l'entité, par exemple : « le principal centre d'exploitation de l'entité se trouve dans le pays X et l'entité est également présente dans le pays Y et le pays Z ».

A31. La connaissance acquise par l'auditeur au cours de l'audit englobe la compréhension de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne, acquise conformément à la norme ISA 315 (révisée)[11]. La norme ISA 315 (révisée) fait état de la compréhension qui doit être acquise par l'auditeur, laquelle implique notamment l'acquisition d'une compréhension des éléments suivants :

a) les facteurs sectoriels et réglementaires, ainsi que les autres facteurs externes pertinents ;

b) la nature de l'entité ;

c) le choix et l'application des méthodes comptables retenues par l'entité ;

d) les objectifs et les stratégies de l'entité ;

e) la mesure et l'analyse de la performance financière de l'entité ;

f) le contrôle interne de l'entité.

A32. La connaissance que l'auditeur a acquise au cours de l'audit peut également englober des éléments de nature prospective. Ces éléments peuvent comprendre, par exemple, les perspectives d'affaires et les flux de trésorerie futurs que l'auditeur a pris en considération pour évaluer les hypothèses retenues par la direction aux fins des tests de dépréciation des actifs incorporels comme les goodwills ou l'appréciation portée par la direction sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.

---

[11] 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*, paragraphes 11 et 12.

A33. Pour apprécier s'il existe une incohérence significative entre les autres informations et la connaissance qu'il a acquise au cours de l'audit, l'auditeur peut se concentrer sur les éléments contenus dans les autres informations qui sont suffisamment importants pour qu'une anomalie dans les autres informations qui serait liée à ces éléments soit significative.

A34. Pour de nombreux éléments contenus dans les autres informations, le souvenir qu'a l'auditeur des éléments probants obtenus et des conclusions dégagées au cours de l'audit peut être suffisant pour lui permettre d'apprécier s'il existe une incohérence significative entre les autres informations et la connaissance qu'il a acquise au cours de l'audit. Plus l'auditeur a d'expérience et plus les principaux aspects de l'audit lui sont familiers, plus il est probable que le souvenir qu'il a des éléments pertinents sera suffisant. Par exemple, l'auditeur pourrait être en mesure d'apprécier s'il existe une incohérence significative entre les autres informations et la connaissance qu'il a acquise au cours de l'audit d'après le souvenir qu'il a des entretiens tenus avec la direction ou les responsables de la gouvernance ou des constatations découlant de la mise en œuvre de ses procédures au cours de l'audit, comme la lecture des procès-verbaux du conseil d'administration, sans que d'autres interventions de sa part soient nécessaires.

A35. L'auditeur peut déterminer qu'il convient de s'appuyer sur la documentation de l'audit pertinente ou sur des demandes d'informations adressées aux membres appropriés de l'équipe de mission ou aux auditeurs de composante appropriés pour apprécier s'il existe une incohérence significative. Par exemple :

- si les autres informations décrivent l'abandon prévu d'une gamme de produits importante, l'auditeur peut, bien qu'il soit au fait de cet abandon prévu, procéder à des demandes d'informations auprès du membre de l'équipe de mission qui a mis en œuvre les procédures d'audit dans ce secteur, pour étayer l'appréciation qu'il porte quant à savoir s'il existe une incohérence significative entre la description fournie et la connaissance qu'il a acquise au cours de l'audit ;
- si les autres informations décrivent les éléments importants d'une poursuite prise en compte par l'audit, mais dont l'auditeur ne se souvient pas très bien, il se peut que l'auditeur, pour se remémorer les faits, doive se reporter aux éléments de la documentation de l'audit qui résument la poursuite.

A36. L'auditeur s'en remet à son jugement professionnel pour déterminer si — et, le cas échéant, dans quelle mesure — il se reporte à la documentation de l'audit pertinente ou encore procède à des demandes d'informations auprès des membres appropriés de l'équipe de mission ou des auditeurs de composante appropriés. Cela dit, il n'est peut-être pas nécessaire qu'il le fasse pour chacun des éléments contenus dans les autres informations.

Vigilance à l'égard des autres indices suggérant que les autres informations comportent une anomalie significative (Réf. : par. 15)

A37. Les autres informations peuvent comprendre des commentaires sur des questions qui ne sont pas liées aux états financiers et peuvent aussi aller au-delà de la connaissance acquise par l'auditeur au cours de l'audit. Par exemple, les autres informations peuvent comprendre des énoncés au sujet des émissions de gaz à effet de serre de l'entité.

A38. Demeurer attentif aux autres indices suggérant que les autres informations non liées aux états financiers ou à la connaissance acquise par l'auditeur au cours de l'audit comportent une anomalie significative aide l'auditeur à se conformer aux règles de déontologie pertinentes selon lesquelles

l'auditeur ne doit pas être sciemment associé à d'autres informations lorsqu'il considère que ces autres informations contiennent une affirmation significativement fausse ou trompeuse, qu'elles contiennent des déclarations ou des informations fournies de façon inconsidérée ou encore qu'elles omettent ou occultent des informations exigées, lorsque cette omission ou cette modification est de nature trompeuse[12]. En demeurant attentif aux autres indices suggérant que les autres informations comportent une anomalie significative, l'auditeur pourrait être en mesure de faire des constatations telles que les suivantes :

- des différences entre les autres informations et les connaissances générales, outre la connaissance acquise au cours de l'audit, du membre de l'équipe de mission qui a lu les autres informations, qui amènent l'auditeur à croire que les autres informations semblent comporter une anomalie significative ;
- une incohérence interne dans les autres informations, qui amène l'auditeur à croire que les autres informations semblent comporter une anomalie significative.

Réponse lorsqu'il semble exister une incohérence significative ou lorsque les autres informations semblent comporter une anomalie significative (Réf. : par. 16)

A39. En s'entretenant avec la direction au sujet d'une incohérence significative (ou d'un élément des autres informations qui semble comporter une anomalie significative), l'auditeur peut lui demander d'étayer ses déclarations contenues dans les autres informations. Il se peut que les informations ou explications supplémentaires fournies par la direction permettent à l'auditeur de conclure que les autres informations ne comportent pas d'anomalie significative. Par exemple, les explications de la direction peuvent faire valoir des motifs raisonnables et suffisants justifiant l'existence de divergences légitimes de jugement.

A40. À l'inverse, les entretiens de l'auditeur avec la direction peuvent fournir des informations supplémentaires qui étayent la conclusion de l'auditeur quant à l'existence d'une anomalie significative dans les autres informations.

A41. Pour l'auditeur, il peut s'avérer plus difficile de demander des explications à la direction sur des questions de jugement que sur des questions de nature plus factuelle. Il peut néanmoins y avoir des circonstances où l'auditeur conclut que les autres informations contiennent une déclaration qui est incohérente par rapport aux états financiers ou à la connaissance qu'il a acquise au cours de l'audit. Ces circonstances peuvent jeter le doute sur les autres informations, sur les états financiers ou sur la connaissance que l'auditeur a acquise au cours de l'audit.

A42. Étant donné le vaste éventail des anomalies significatives qui peuvent toucher les autres informations, la nature et l'étendue des autres procédures que l'auditeur peut mettre en œuvre pour établir s'il existe une anomalie significative dans les autres informations sont, dans chaque cas d'espèce, affaire de jugement professionnel.

A43. Lorsqu'un élément n'est pas lié aux états financiers ou à la connaissance acquise par l'auditeur au cours de l'audit, il se peut que l'auditeur ne soit pas en mesure d'évaluer pleinement les réponses de la direction à ses demandes d'informations. Néanmoins, compte tenu des informations ou des explications supplémentaires fournies par la direction, ou à la suite des changements apportés par la direction aux autres informations, il se peut que l'auditeur estime qu'il ne semble plus exister d'incohérence significative et que les autres informations ne semblent plus comporter d'anomalie

[12] Code de l'IESBA, paragraphe R111.2.

significative. Lorsque l'auditeur n'est pas en mesure de conclure qu'il ne semble plus exister d'incohérence significative ou que les autres informations ne semblent plus comporter d'anomalie significative, il peut demander à la direction de consulter un tiers compétent (comme un expert ou un conseiller juridique qu'elle a choisi). Dans certains cas, il se peut que l'auditeur, après avoir pris en considération les réponses issues de la consultation obtenue par la direction, ne soit pas en mesure d'établir s'il existe ou non une anomalie significative dans les autres informations. L'auditeur peut alors prendre l'une ou plusieurs des mesures suivantes :

- demander l'avis de son conseiller juridique ;
- déterminer les incidences de cette situation sur son rapport, par exemple s'il y a lieu de décrire les circonstances lorsqu'une limitation est imposée par la direction ;
- démissionner, lorsqu'il est possible de le faire selon les textes légaux ou réglementaires applicables.

Réponse lorsque l'auditeur conclut à l'existence d'une anomalie significative dans les autres informations

Réponse lorsque l'auditeur conclut à l'existence d'une anomalie significative dans les autres informations obtenues avant la date de son rapport (Réf. : par. 18)

A44. Les mesures que l'auditeur prend si les autres informations ne sont pas corrigées après communication avec les responsables de la gouvernance relèvent de son jugement professionnel. L'auditeur peut se demander si les raisons avancées par la direction et les responsables de la gouvernance pour ne pas avoir apporté les corrections jettent le doute sur l'intégrité ou l'honnêteté de la direction ou des responsables de la gouvernance, notamment dans le cas où il soupçonne une intention de tromper. L'auditeur peut également considérer utile d'obtenir un avis juridique. Dans certains cas, l'auditeur peut être tenu par un texte légal ou réglementaire ou par d'autres normes professionnelles de communiquer la question à l'autorité de réglementation ou à l'organisme professionnel compétent.

Incidences sur le rapport (Réf. : alinéa 18 a))

A45. En de rares circonstances, le refus de corriger une anomalie significative dans les autres informations jette suffisamment le doute sur l'intégrité de la direction et des responsables de la gouvernance pour remettre en question la fiabilité des éléments probants en général. Il peut alors convenir que l'auditeur formule une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers.

Démission (Réf. : alinéa 18 b))

A46. Si les circonstances entourant le refus de corriger une anomalie significative dans les autres informations jettent suffisamment le doute sur l'intégrité de la direction et des responsables de la gouvernance pour remettre en question la fiabilité de leurs déclarations obtenues au cours de l'audit, il peut convenir que l'auditeur démissionne, lorsqu'il lui est possible de le faire selon les textes légaux ou réglementaires applicables.

Considérations propres aux entités du secteur public (Réf. : alinéa 18 b))

A47. Dans le secteur public, il n'est peut-être pas possible de démissionner. En pareil cas, l'auditeur peut délivrer un rapport fournissant les détails de l'affaire à l'assemblée législative ou prendre d'autres mesures appropriées.

Réponse lorsque l'auditeur conclut à l'existence d'une anomalie significative dans les autres informations obtenues après la date de son rapport (Réf. : par. 19)

A48. Lorsque l'auditeur conclut à l'existence d'une anomalie significative dans les autres informations obtenues après la date de son rapport et que cette anomalie significative a été corrigée, les procédures à mettre en œuvre par l'auditeur dans les circonstances consistent notamment à s'assurer que la correction a été apportée (conformément à l'alinéa 17 a)) et, si les autres informations ont déjà été publiées, peuvent comprendre l'examen des mesures prises par la direction pour communiquer avec les personnes ayant reçu les autres informations afin de les informer de la révision.

A49. Dans le cas où les responsables de la gouvernance ne consentent pas à réviser les autres informations, prendre les mesures appropriées afin que l'anomalie significative non corrigée soit dûment portée à l'attention des utilisateurs visés par le rapport de l'auditeur nécessite de la part de ce dernier l'exercice du jugement professionnel et peut dépendre des textes légaux ou réglementaires pertinents. En conséquence, l'auditeur peut juger bon d'obtenir un avis juridique sur ses droits et obligations juridiques.

A50. Voici des exemples de mesures appropriées que l'auditeur peut prendre, dans la mesure où les textes légaux ou réglementaires le permettent, afin de porter dûment à l'attention des utilisateurs visés par son rapport une anomalie significative dans les autres informations lorsqu'elle n'est pas corrigée :

- délivrer à la direction un nouveau rapport de l'auditeur, ou un rapport modifié, comprenant une section modifiée conformément au paragraphe 22, et demander à la direction de fournir ce nouveau rapport ou ce rapport modifié aux utilisateurs auxquels son rapport est destiné. Ce faisant, il peut devoir tenir compte, à la lumière des normes ISA ou des textes légaux ou réglementaires applicables, de l'effet, le cas échéant, sur la date du nouveau rapport ou du rapport modifié. Il peut également examiner les mesures prises par la direction pour fournir le nouveau rapport ou le rapport modifié aux utilisateurs en question ;
- porter à l'attention des utilisateurs visés par son rapport l'anomalie significative dans les autres informations (par exemple en traitant de la question à l'assemblée générale des actionnaires) ;
- communiquer avec l'autorité de réglementation ou l'organisme professionnel pertinent au sujet de l'anomalie significative non corrigée ;
- examiner les conséquences du maintien de la mission (voir également le paragraphe A46).

Réponse lorsqu'il existe une anomalie significative dans les états financiers ou que l'auditeur doit mettre à jour sa compréhension de l'entité et de son environnement (Réf. : par. 20)

A51. Lorsque l'auditeur lit les autres informations, il se peut qu'il prenne connaissance de nouvelles informations qui ont des conséquences sur :

- sa compréhension de l'entité et de son environnement, ce qui peut indiquer la nécessité de revoir l'évaluation qu'il a faite des risques[13] ;
- la responsabilité qui lui incombe d'évaluer l'incidence des anomalies relevées sur l'audit et des anomalies non corrigées, le cas échéant, sur les états financiers[14] ;
- les responsabilités qui lui incombent concernant les événements postérieurs à la date de clôture[15].

---

[13] Norme ISA 315 (révisée), paragraphes 11, 31 et A1.

[14] Norme ISA 450, *Évaluation des anomalies détectées au cours de l'audit.*

Rapport (Réf. : par. 21 à 24)

A52. Dans le cas de l'audit des états financiers d'une entité autre qu'une entité cotée, l'auditeur peut estimer qu'il conviendrait, afin d'accroître la transparence quant aux autres informations visées par les responsabilités qui lui incombent selon la présente norme ISA, d'indiquer dans son rapport les autres informations qu'il s'attend à obtenir après la date de celui-ci. Il peut juger qu'il convient de le faire, par exemple, lorsque la direction est en mesure de lui fournir une déclaration selon laquelle ces autres informations seront publiées après la date de son rapport.

Exemples d'énoncés (Réf. : par. 21 et 22)

A53. Des exemples de la section « Autres informations » incluse dans le rapport de l'auditeur sont fournis à l'Annexe 2.

*Incidences sur le rapport lorsque l'auditeur exprime une opinion avec réserve ou une opinion défavorable sur les états financiers (*Réf. : par. 23)

A54. Une opinion avec réserve ou une opinion défavorable de l'auditeur sur les états financiers peut ne pas avoir d'incidence sur l'énoncé exigé selon l'alinéa 22 e) si les autres informations ne traitent d'aucune manière du problème ayant amené l'auditeur à exprimer une opinion modifiée, et que leur contenu n'est nullement touché par ce problème. Par exemple, l'expression d'une opinion avec réserve sur les états financiers en raison de l'absence des informations sur la rémunération des administrateurs exigées par le référentiel d'information financière applicable peut n'avoir aucune incidence sur les obligations en matière de rapport prévues par la présente norme ISA. Il peut y avoir de telles incidences dans d'autres circonstances, comme le décrivent les paragraphes A55 à A58.

Opinion avec réserve en raison de l'existence d'une anomalie significative dans les états financiers

A55. Dans les cas où son opinion est assortie d'une réserve, il convient que l'auditeur se demande si les autres informations comportent elles aussi une anomalie significative en raison du problème qui est à l'origine de l'expression d'une opinion avec réserve sur les états financiers, ou d'un problème lié.

Opinion avec réserve en raison d'une limitation de l'étendue des travaux

A56. S'il y a limitation de l'étendue des travaux concernant un élément significatif des états financiers, l'auditeur n'aura pas obtenu d'éléments probants suffisants et appropriés au sujet du problème. Dans ces circonstances, il se peut que l'auditeur ne soit pas en mesure d'établir si les montants ou autres éléments contenus dans les autres informations et se rattachant au problème entraînent l'existence d'une anomalie significative dans les autres informations. En conséquence, l'auditeur peut devoir modifier l'énoncé exigé selon l'alinéa 22 e), pour mentionner qu'il se trouve dans l'impossibilité de prendre en considération la description que la direction a faite, dans les autres informations, du problème en raison duquel son opinion sur les états financiers est assortie d'une réserve comme il l'explique dans le paragraphe « Fondement de l'opinion avec réserve ». L'auditeur est néanmoins tenu de signaler toute autre anomalie significative non corrigée relevée dans les autres informations.

---

[15] Norme ISA 560, paragraphes 10 et 14.

Opinion défavorable

A57. L'expression d'une opinion défavorable sur les états financiers en raison d'un ou plusieurs problèmes particuliers, décrits dans le paragraphe « Fondement de l'opinion défavorable », ne justifie pas l'omission, dans le rapport de l'auditeur, de la description selon le sous-alinéa 22 e)ii) des anomalies significatives que l'auditeur a relevées dans les autres informations. L'expression d'une opinion défavorable sur les états financiers peut obliger l'auditeur à modifier de façon appropriée l'énoncé exigé selon l'alinéa 22 e), par exemple pour indiquer que des montants ou des éléments contenus dans les autres informations comportent une anomalie significative en raison du problème qui est à l'origine de l'expression d'une opinion défavorable sur les états financiers, ou d'un problème lié.

Impossibilité d'exprimer une opinion

A58. Lorsque l'auditeur formule une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers, l'ajout de précisions au sujet de l'audit, y compris d'une section qui traiterait des autres informations peut entrer en contradiction avec la formulation d'une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers pris dans leur ensemble. En conséquence, dans ces circonstances, comme l'exige la norme ISA 705 (révisée), le rapport de l'auditeur ne comporte pas de section visant à satisfaire aux obligations en matière de rapport imposées par la présente norme ISA.

Rapport prescrit par un texte légal ou réglementaire (Réf. : par. 24)

A59. La norme ISA 200[16] explique que l'auditeur peut être tenu de se conformer à des exigences légales ou réglementaires, en plus des normes ISA. Lorsque c'est le cas, il se peut que l'auditeur doive employer pour son rapport une présentation ou un libellé particuliers, qui diffèrent de ceux décrits dans la présente norme ISA. L'uniformité du rapport de l'auditeur dans les cas où l'audit est exécuté conformément aux normes ISA constitue un gage de crédibilité sur le marché mondial en facilitant la reconnaissance des audits réalisés conformément à des normes mondialement reconnues. Lorsque les obligations en matière de rapport légales ou réglementaires concernant les autres informations ne diffèrent de la présente norme ISA qu'en ce qui concerne la présentation et le libellé du rapport de l'auditeur et que le rapport comprend au minimum chacun des éléments mentionnés au paragraphe 24, le rapport peut faire référence aux Normes internationales d'audit. Par conséquent, dans de telles circonstances, l'auditeur est considéré comme ayant satisfait aux exigences de la présente norme ISA, même si la présentation et le libellé qu'il a employés pour son rapport sont prescrits par des exigences légales ou réglementaires.

[16] Norme ISA 200, paragraphe A57.

Annexe 1
(Réf. : par. 14, A8)

Exemples de montants et d'autres éléments pouvant faire partie des autres informations

Voici des exemples de montants et d'autres éléments qui peuvent faire partie des autres informations. Cette liste ne se veut pas exhaustive.

Montants

- Éléments présentés dans un résumé des principaux résultats financiers, comme le bénéfice net, le résultat par action, les dividendes, le chiffre d'affaires et les autres produits d'exploitation, ainsi que les achats et les charges d'exploitation.
- Données d'exploitation choisies, comme le bénéfice des activités poursuivies par grand secteur d'exploitation, ou le chiffre d'affaires par marché géographique ou par gamme de produits.
- Éléments exceptionnels, comme les cessions d'actifs, les provisions pour actions en justice, les dépréciations d'actifs, les rajustements d'impôt, les provisions pour assainissement de l'environnement ainsi que les coûts de restructuration et de réorganisation.
- Informations sur la liquidité et les ressources en capital, comme la trésorerie, les équivalents de trésorerie et les titres négociables, les dividendes ainsi que les obligations au titre des capitaux d'emprunt, des contrats de location-financement et des participations minoritaires.
- Dépenses d'investissement par secteur ou par division.
- Montants afférents aux structures hors bilan et incidences financières connexes.
- Montants au titre des garanties, des obligations contractuelles, des réclamations en justice, des affaires de responsabilité environnementale et d'autres éventualités.
- Mesures financières ou ratios, par exemple la marge brute, le rendement du capital investi moyen, le rendement des capitaux propres moyens, le ratio de liquidité générale, le ratio de couverture des intérêts et le ratio d'endettement. Certains de ces ratios peuvent faire l'objet d'un rapprochement direct avec les états financiers.

Autres éléments

- Explications relatives aux estimations comptables importantes et aux hypothèses sous-jacentes.
- Présentation des parties liées et description des opérations conclues avec elles.
- Présentation des politiques ou de la démarche suivies par l'entité pour la gestion du risque sur marchandises, du risque de change ou du risque de taux d'intérêt, par exemple par le recours à des contrats à terme de gré à gré, à des swaps de taux d'intérêt ou à d'autres instruments financiers.
- Description de la nature des structures hors bilan.
- Descriptions de garanties, d'indemnités, d'obligations contractuelles, d'actions en justice ou d'affaires de responsabilité environnementale et autres éventualités, y compris les évaluations qualitatives faites par la direction des expositions au risque de l'entité.

- Descriptions de changements touchant les exigences légales ou réglementaires, tels que l'adoption d'une nouvelle réglementation fiscale ou environnementale, qui ont un effet significatif sur les activités ou la situation financière de l'entité, ou qui auront un effet significatif sur ses perspectives financières.
- Évaluations qualitatives faites par la direction de l'effet, sur les résultats financiers, la situation financière et les flux de trésorerie de l'entité, de nouvelles normes d'information financière qui sont entrées en vigueur au cours de la période considérée ou qui entreront en vigueur au cours de la période suivante.
- Description générale de l'environnement de l'entité et des perspectives économiques.
- Aperçu de la stratégie.
- Description des tendances des prix courants de marchandises ou de matières premières importantes pour l'entité.
- Comparaison des caractéristiques de l'offre, de la demande et de l'environnement réglementaire entre les régions.
- Explications relatives aux facteurs spécifiques qui influent sur la rentabilité des secteurs d'activité de l'entité.

Annexe 2

(Réf. : par. 21, 22 et A53)

Exemples de rapports de l'auditeur indépendant en ce qui concerne les autres informations

- Exemple 1 : Rapport de l'auditeur d'une entité cotée ou d'une entité autre qu'une entité cotée, contenant une opinion non modifiée, dans le cas où l'auditeur a obtenu la totalité des autres informations avant la date de son rapport et n'a pas relevé d'anomalie significative dans les autres informations.
- Exemple 2 : Rapport de l'auditeur d'une entité cotée, contenant une opinion non modifiée, dans le cas où l'auditeur a obtenu une partie des autres informations avant la date de son rapport, n'a pas relevé d'anomalie significative dans les autres informations et s'attend à obtenir d'autres informations après la date de son rapport.
- Exemple 3 : Rapport de l'auditeur d'une entité autre qu'une entité cotée, contenant une opinion non modifiée, dans le cas où l'auditeur a obtenu une partie des autres informations avant la date de son rapport, n'a pas relevé d'anomalie significative dans les autres informations et s'attend à obtenir d'autres informations après la date de son rapport.
- Exemple 4 : Rapport de l'auditeur d'une entité cotée, contenant une opinion non modifiée, dans le cas où l'auditeur n'a obtenu aucune des autres informations avant la date de son rapport, mais s'attend à obtenir les autres informations après la date de son rapport.
- Exemple 5 : Rapport de l'auditeur d'une entité cotée ou d'une entité autre qu'une entité cotée, contenant une opinion non modifiée, dans le cas où l'auditeur a obtenu la totalité des autres informations avant la date de son rapport et conclu à l'existence d'une anomalie significative dans les autres informations.
- Exemple 6 : Rapport de l'auditeur d'une entité cotée ou d'une entité autre qu'une entité cotée, contenant une opinion avec réserve, dans le cas où l'auditeur a obtenu la totalité des autres informations avant la date de son rapport et qu'il y a une limitation de l'étendue des travaux concernant un élément significatif des états financiers consolidés qui a également une incidence sur les autres informations.
- Exemple 7 : Rapport de l'auditeur d'une entité cotée ou d'une entité autre qu'une entité cotée, contenant une opinion défavorable, dans le cas où l'auditeur a obtenu la totalité des autres informations avant la date de son rapport et que son opinion défavorable sur les états financiers consolidés vise également les autres informations.

Exemple 1 : Rapport de l'auditeur d'une entité cotée ou d'une entité autre qu'une entité cotée, contenant une opinion non modifiée, dans le cas où l'auditeur a obtenu la totalité des autres informations avant la date de son rapport et n'a pas relevé d'anomalie significative dans les autres informations.

Aux fins du présent exemple, on suppose les circonstances suivantes :

- L'audit porte sur un jeu complet d'états financiers d'une entité cotée ou d'une entité autre qu'une entité cotée, préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle. Il ne s'agit pas d'un audit de groupe (c'est-à-dire que la norme ISA 600[1] ne s'applique pas).
- Les états financiers sont préparés par la direction de l'entité conformément aux IFRS (il s'agit d'un référentiel à usage général).
- Les termes et conditions de la mission d'audit reflètent la description de la responsabilité de la direction à l'égard des états financiers donnée dans la norme ISA 210.
- Compte tenu des éléments probants obtenus, l'auditeur a conclu qu'il convenait d'exprimer une opinion non modifiée (sans réserve).
- Les règles de déontologie qui s'appliquent à l'audit sont celles du pays ou de la collectivité territoriale où il est réalisé.
- Conformément à la norme ISA 570 (révisée)[2], l'auditeur a conclu, en se fondant sur les éléments probants obtenus, qu'il n'existait pas d'incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation
- Les questions clés de l'audit ont été communiquées conformément à la norme ISA 701[3].
- L'auditeur a obtenu la totalité des autres informations avant la date de son rapport et n'a pas relevé d'anomalie significative dans les autres informations.
- Les personnes responsables de la supervision des états financiers ne sont pas les mêmes que celles qui sont responsables de la préparation des états financiers.
- Outre celles qui se rattachent à l'audit des états financiers, l'auditeur a d'autres obligations en matière de rapport en vertu de la législation locale.

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

Aux actionnaires de la société ABC [ou autre destinataire approprié]

---

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

2 Norme ISA 570 (révisée), *Continuité de l'exploitation*.

3 Norme ISA 701, *Communication des questions clés de l'audit dans le rapport de l'auditeur indépendant.* La section « Questions clés de l'audit » n'est requise que dans le cas des entités cotées.

Rapport sur l'audit des états financiers[4]

Opinion

Nous avons effectué l'audit des états financiers de la société ABC (la « société »), qui comprennent l'état de la situation financière au 31 décembre 20X1, et l'état du résultat global, l'état des variations des capitaux propres et le tableau des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, ainsi que les notes annexes, y compris le résumé des principales méthodes comptables.

À notre avis, les états financiers ci-joints donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle de la situation financière de la société au 31 décembre 20X1, ainsi que de sa performance financière et de ses flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément aux Normes internationales d'information financière (IFRS).

Fondement de l'opinion

Nous avons effectué notre audit conformément aux Normes internationales d'audit (ISA). Les responsabilités qui nous incombent en vertu de ces normes sont plus amplement décrites dans la section « Responsabilités de l'auditeur à l'égard de l'audit des états financiers » du présent rapport. Nous sommes indépendants de la société conformément aux règles de déontologie qui s'appliquent à l'audit des états financiers [au/aux/en] [*pays ou collectivité territoriale*] et nous nous sommes acquittés des autres responsabilités déontologiques qui nous incombent selon ces règles. Nous estimons que les éléments probants que nous avons obtenus sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion d'audit.

[Questions clés de l'audit[5]

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. Ces questions ont été traitées dans le contexte de notre audit des états financiers pris dans leur ensemble et aux fins de la formation de notre opinion sur ceux-ci, et nous n'exprimons pas une opinion distincte sur ces questions.

[*Description de chacune des questions clés de l'audit conformément à la norme ISA 701.*]]

Autres informations [ou autre titre approprié, comme « Informations autres que les états financiers et le rapport de l'auditeur sur ces états »]

La responsabilité des autres informations incombe à la direction[6]. Les autres informations se composent des [informations contenues dans le rapport X[7], mais ne comprennent pas les états financiers et notre rapport de l'auditeur sur ces états].

Notre opinion sur les états financiers ne s'étend pas aux autres informations et nous n'exprimons aucune forme d'assurance que ce soit sur ces informations.

---

4 Le sous-titre « Rapport sur l'audit des états financiers » n'est pas nécessaire lorsque la section portant le sous-titre « Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires » ne trouve pas application.

5 La section « Questions clés de l'audit » n'est requise que dans le cas des entités cotées.

6 Le cas échéant, utiliser une autre désignation qui est appropriée dans le contexte juridique du pays.

7 On peut employer une description plus spécifique pour désigner les autres informations, par exemple « le rapport de gestion et la déclaration du président ».

En ce qui concerne notre audit des états financiers, notre responsabilité consiste à lire les autres informations et, ce faisant, à apprécier s'il existe une incohérence significative entre celles-ci et les états financiers ou la connaissance que nous avons acquise au cours de l'audit, ou encore si les autres informations semblent autrement comporter une anomalie significative. Si, à la lumière des travaux que nous avons effectués, nous concluons à la présence d'une anomalie significative dans les autres informations, nous sommes tenus de signaler ce fait. Nous n'avons rien à signaler à cet égard.

Responsabilités de la direction et des responsables de la gouvernance à l'égard des états financiers[8]

[*Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée)*[9] *– voir l'exemple 1 de la norme ISA 700 (révisée).*]

Responsabilités de l'auditeur à l'égard de l'audit des états financiers

[*Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) – voir l'exemple 1 de la norme ISA 700 (révisée).*]

Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires
[*Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) – voir l'exemple 1 de la norme ISA 700 (révisée).*]

[L'associé responsable de la mission d'audit au terme de laquelle le présent rapport de l'auditeur indépendant est délivré est [*nom*][10].]

[*Signature au nom du cabinet d'audit, signature de l'auditeur, ou les deux, selon ce qui est requis dans le pays concerné*]

[*Adresse de l'auditeur*]

[*Date*]

---

8 Dans les présents exemples de rapports de l'auditeur, les termes « direction » et « responsables de la gouvernance » pourraient devoir être remplacés par d'autres désignations appropriées dans le contexte juridique du pays.

9 Norme ISA 700 (révisée), *Opinion et rapport sur les états financiers*.

10 Le nom de l'associé responsable de la mission doit figurer dans le rapport de l'auditeur dans le cas de l'audit d'un jeu complet d'états financiers à usage général d'une entité cotée, sauf dans les rares circonstances où il est raisonnable de s'attendre à ce que la communication de cette information entraîne un risque important pour la sécurité d'une personne (voir la norme ISA 700 (révisée), paragraphe 46).

Exemple 2 : Rapport de l'auditeur d'une entité cotée, contenant une opinion non modifiée, dans le cas où l'auditeur a obtenu une partie des autres informations avant la date de son rapport, n'a pas relevé d'anomalie significative dans les autres informations et s'attend à obtenir d'autres informations après la date de son rapport.

Aux fins du présent exemple, on suppose les circonstances suivantes :

- L'audit porte sur un jeu complet d'états financiers d'une entité cotée, préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle. Il ne s'agit pas d'un audit de groupe (c'est-à-dire que la norme ISA 600 ne s'applique pas).
- Les états financiers sont préparés par la direction de l'entité conformément aux IFRS (il s'agit d'un référentiel à usage général).
- Les termes et conditions de la mission d'audit reflètent la description de la responsabilité de la direction à l'égard des états financiers donnée dans la norme ISA 210.
- Compte tenu des éléments probants obtenus, l'auditeur a conclu qu'il convenait d'exprimer une opinion non modifiée (sans réserve).
- Les règles de déontologie qui s'appliquent à l'audit sont celles du pays ou de la collectivité territoriale où il est réalisé.
- Conformément à la norme ISA 570 (révisée), l'auditeur a conclu, en se fondant sur les éléments probants obtenus, qu'il n'existait pas d'incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.
- Les questions clés de l'audit ont été communiquées conformément à la norme ISA 701.
- L'auditeur a obtenu une partie des autres informations avant la date de son rapport, n'a pas relevé d'anomalie significative dans les autres informations et s'attend à obtenir d'autres informations après la date de son rapport.
- Les personnes responsables de la supervision des états financiers ne sont pas les mêmes que celles qui sont responsables de la préparation des états financiers.
- Outre celles qui se rattachent à l'audit des états financiers, l'auditeur a d'autres obligations en matière de rapport en vertu de la législation locale.

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

Aux actionnaires de la société ABC [ou autre destinataire approprié]

Rapport sur l'audit des états financiers[11]

Opinion

Nous avons effectué l'audit des états financiers de la société ABC (la « société »), qui comprennent l'état de la situation financière au 31 décembre 20X1, et l'état du résultat global, l'état des variations des capitaux propres et le tableau des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, ainsi que les notes annexes, y compris le résumé des principales méthodes comptables.

À notre avis, les états financiers ci-joints donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle de la situation financière de la société au 31 décembre 20X1, ainsi que de sa performance financière et de ses flux

[11] Le sous-titre « Rapport sur l'audit des états financiers » n'est pas nécessaire lorsque la section portant le sous-titre « Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires » ne trouve pas application.

de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément aux Normes internationales d'information financière (IFRS).

Fondement de l'opinion

Nous avons effectué notre audit conformément aux Normes internationales d'audit (ISA). Les responsabilités qui nous incombent en vertu de ces normes sont plus amplement décrites dans la section « Responsabilités de l'auditeur à l'égard de l'audit des états financiers » du présent rapport. Nous sommes indépendants de la société conformément aux règles de déontologie qui s'appliquent à l'audit des états financiers [au/aux/en] [*pays ou collectivité territoriale*] et nous nous sommes acquittés des autres responsabilités déontologiques qui nous incombent selon ces règles. Nous estimons que les éléments probants que nous avons obtenus sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion d'audit.

Questions clés de l'audit

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. Ces questions ont été traitées dans le contexte de notre audit des états financiers pris dans leur ensemble et aux fins de la formation de notre opinion sur ceux-ci, et nous n'exprimons pas une opinion distincte sur ces questions.

[*Description de chacune des questions clés de l'audit conformément à la norme ISA 701.*]

Autres informations [ou autre titre approprié, comme « Informations autres que les états financiers et le rapport de l'auditeur sur ces états »]

La responsabilité des autres informations incombe à la direction[12]. Les autres informations se composent du rapport X[13] (mais ne comprennent pas les états financiers et notre rapport de l'auditeur sur ces états), que nous avons obtenu avant la date du présent rapport, et du rapport Y, qui est censé être mis à notre disposition après cette date.

Notre opinion sur les états financiers ne s'étend pas aux autres informations et nous n'exprimons ni n'exprimerons aucune forme d'assurance que ce soit sur ces informations.

En ce qui concerne notre audit des états financiers, notre responsabilité consiste à lire les autres informations désignées ci-dessus et, ce faisant, à apprécier s'il existe une incohérence significative entre celles-ci et les états financiers ou la connaissance que nous avons acquise au cours de l'audit, ou encore si les autres informations semblent autrement comporter une anomalie significative.

Si, à la lumière des travaux que nous avons effectués à l'égard des autres informations que nous avons obtenues avant la date de notre rapport, nous concluons à la présence d'une anomalie significative dans ces autres informations, nous sommes tenus de signaler ce fait. Nous n'avons rien à signaler à cet égard.

[Si, à la lecture du rapport Y, nous concluons à la présence d'une anomalie significative dans ce rapport, nous serons tenus de signaler le problème aux responsables de la gouvernance et de [*décrire les mesures applicables dans le pays*][14].]

---

[12] Le cas échéant, utiliser une autre désignation qui est appropriée dans le contexte juridique du pays.

[13] On peut employer une description plus spécifique pour désigner les autres informations, par exemple « le rapport de gestion et la déclaration du président ».

[14] Ce paragraphe additionnel peut s'avérer utile si l'auditeur relève une anomalie significative non corrigée dans les autres informations obtenues après la date de son rapport et qu'il a l'obligation juridique de prendre des mesures précises à cet égard.

Responsabilités de la direction et des responsables de la gouvernance à l'égard des états financiers[15]

[*Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) – voir l'exemple 1 de la norme ISA 700 (révisée)*.]

Responsabilités de l'auditeur à l'égard de l'audit des états financiers

[*Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) – voir l'exemple 1 de la norme ISA 700 (révisée)*.]

Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires

[*Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) – voir l'exemple 1 de la norme ISA 700 (révisée)*.]

L'associé responsable de la mission d'audit au terme de laquelle le présent rapport de l'auditeur indépendant est délivré est [*nom*][16].

[*Signature au nom du cabinet d'audit, signature de l'auditeur, ou les deux, selon ce qui est requis dans le pays concerné*]

[*Adresse de l'auditeur*]

[*Date*]

[15] Le cas échéant, utiliser d'autres désignations qui sont appropriées dans le contexte juridique du pays.

[16] Dans le cas de l'audit d'un jeu complet d'états financiers à usage général d'une entité cotée, le rapport de l'auditeur doit inclure le nom de l'associé responsable de la mission, sauf dans les rares circonstances où il est raisonnable de s'attendre à ce que la communication de cette information entraîne un risque important pour la sécurité d'une personne (voir la norme ISA 700 (révisée), paragraphe 46).

Exemple 3 : Rapport de l'auditeur d'une entité autre qu'une entité cotée, contenant une opinion non modifiée, dans le cas où l'auditeur a obtenu une partie des autres informations avant la date de son rapport, n'a pas relevé d'anomalie significative dans les autres informations et s'attend à obtenir d'autres informations après la date de son rapport.

Aux fins du présent exemple, on suppose les circonstances suivantes :

- L'audit porte sur un jeu complet d'états financiers d'une entité autre qu'une entité cotée, préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle. Il ne s'agit pas d'un audit de groupe (c'est-à-dire que la norme ISA 600 ne s'applique pas).
- Les états financiers sont préparés par la direction de l'entité conformément aux IFRS (il s'agit d'un référentiel à usage général).
- Les termes et conditions de la mission d'audit reflètent la description de la responsabilité de la direction à l'égard des états financiers donnée dans la norme ISA 210.
- Compte tenu des éléments probants obtenus, l'auditeur a conclu qu'il convenait d'exprimer une opinion non modifiée (sans réserve).
- Les règles de déontologie qui s'appliquent à l'audit sont celles du pays ou de la collectivité territoriale où il est réalisé.
- Conformément à la norme ISA 570 (révisée), l'auditeur a conclu, en se fondant sur les éléments probants obtenus, qu'il n'existait pas d'incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.
- L'auditeur n'est pas tenu de communiquer les questions clés de l'audit conformément à la norme ISA 701 et n'a pas par ailleurs décidé de le faire pour une autre raison.
- L'auditeur a obtenu une partie des autres informations avant la date de son rapport, n'a pas relevé d'anomalie significative dans ces autres informations et s'attend à obtenir d'autres informations après la date de son rapport.
- Les personnes responsables de la supervision des états financiers ne sont pas les mêmes que celles qui sont responsables de la préparation des états financiers.
- Aucune autre obligation en matière de rapport n'est imposée à l'auditeur par les textes légaux et réglementaires.

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

Aux actionnaires de la société ABC [ou autre destinataire approprié]

Opinion

Nous avons effectué l'audit des états financiers de la société ABC (la « société »), qui comprennent l'état de la situation financière au 31 décembre 20X1, et l'état du résultat global, l'état des variations des capitaux propres et le tableau des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, ainsi que les notes annexes, y compris le résumé des principales méthodes comptables.

À notre avis, les états financiers ci-joints donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle de la situation financière de la société au 31 décembre 20X1, ainsi que de sa performance financière et de ses flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément aux Normes internationales d'information financière (IFRS).

Fondement de l'opinion

Nous avons effectué notre audit conformément aux Normes internationales d'audit (ISA). Les responsabilités qui nous incombent en vertu de ces normes sont plus amplement décrites dans la section « Responsabilités de l'auditeur à l'égard de l'audit des états financiers » du présent rapport. Nous sommes indépendants de la société conformément aux règles de déontologie qui s'appliquent à l'audit des états financiers [au/aux/en] [*pays ou collectivité territoriale*] et nous nous sommes acquittés des autres responsabilités déontologiques qui nous incombent selon ces règles. Nous estimons que les éléments probants que nous avons obtenus sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion d'audit.

Autres informations [ou autre titre approprié, comme « Informations autres que les états financiers et le rapport de l'auditeur sur ces états »]

La responsabilité des autres informations incombe à la direction[17]. Les autres informations obtenues à la date du présent rapport se composent des [informations contenues dans le rapport X[18], mais ne comprennent pas les états financiers et notre rapport de l'auditeur sur ces états].

Notre opinion sur les états financiers ne s'étend pas aux autres informations et nous n'exprimons aucune forme d'assurance que ce soit sur ces informations.

En ce qui concerne notre audit des états financiers, notre responsabilité consiste à lire les autres informations et, ce faisant, à apprécier s'il existe une incohérence significative entre celles-ci et les états financiers ou la connaissance que nous avons acquise au cours de l'audit, ou encore si les autres informations semblent autrement comporter une anomalie significative.

Si, à la lumière des travaux que nous avons effectués à l'égard des autres informations obtenues avant la date du présent rapport, nous concluons à la présence d'une anomalie significative dans ces autres informations, nous sommes tenus de signaler ce fait. Nous n'avons rien à signaler à cet égard.

Responsabilités de la direction et des responsables de la gouvernance à l'égard des états financiers[19]

[*Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) – voir l'exemple 1 de la norme ISA 700 (révisée)*.]

Responsabilités de l'auditeur à l'égard de l'audit des états financiers

[*Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) – voir l'exemple 1 de la norme ISA 700 (révisée)*.]

[*Signature au nom du cabinet d'audit, signature de l'auditeur, ou les deux, selon ce qui est requis dans le pays concerné*]

[*Adresse de l'auditeur*]

[*Date*]

---

17 Le cas échéant, utiliser une autre désignation qui est appropriée dans le contexte juridique du pays.

18 On peut employer une description plus spécifique pour désigner les autres informations, par exemple « le rapport de gestion et la déclaration du président ».

19 Le cas échéant, utiliser d'autres désignations qui sont appropriées dans le contexte juridique du pays.

Exemple 4 : Rapport de l'auditeur d'une entité cotée, contenant une opinion non modifiée, dans le cas où l'auditeur n'a obtenu aucune des autres informations avant la date de son rapport, mais s'attend à obtenir les autres informations après la date de son rapport.

Aux fins du présent exemple, on suppose les circonstances suivantes :

- L'audit porte sur un jeu complet d'états financiers d'une entité cotée, préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle. Il ne s'agit pas d'un audit de groupe (c'est-à-dire que la norme ISA 600 ne s'applique pas).
- Les états financiers sont préparés par la direction de l'entité conformément aux IFRS (il s'agit d'un référentiel à usage général).
- Les termes et conditions de la mission d'audit reflètent la description de la responsabilité de la direction à l'égard des états financiers donnée dans la norme ISA 210.
- Compte tenu des éléments probants obtenus, l'auditeur a conclu qu'il convenait d'exprimer une opinion non modifiée (sans réserve).
- Les règles de déontologie qui s'appliquent à l'audit sont celles du pays ou de la collectivité territoriale où il est réalisé.
- Conformément à la norme ISA 570 (révisée), l'auditeur a conclu, en se fondant sur les éléments probants obtenus, qu'il n'existait pas d'incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.
- Les questions clés de l'audit ont été communiquées conformément à la norme ISA 701.
- L'auditeur n'a pas obtenu les autres informations avant la date de son rapport, mais s'attend à les obtenir après.
- Les personnes responsables de la supervision des états financiers ne sont pas les mêmes que celles qui sont responsables de la préparation des états financiers.
- Outre celles qui se rattachent à l'audit des états financiers, l'auditeur a d'autres obligations en matière de rapport en vertu de la législation locale.

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

Aux actionnaires de la société ABC [ou autre destinataire approprié]

Rapport sur l'audit des états financiers[20]

Opinion

Nous avons effectué l'audit des états financiers de la société ABC (la « société »), qui comprennent l'état de la situation financière au 31 décembre 20X1, et l'état du résultat global, l'état des variations des capitaux propres et le tableau des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, ainsi que les notes annexes, y compris le résumé des principales méthodes comptables.

À notre avis, les états financiers ci-joints donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle de la situation financière de la société au 31 décembre 20X1, ainsi que de sa performance financière et de ses flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément aux Normes internationales d'information financière (IFRS).

[20] Le sous-titre « Rapport sur l'audit des états financiers » n'est pas nécessaire lorsque la section portant le sous-titre « Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires » ne trouve pas application.

Fondement de l'opinion

Nous avons effectué notre audit conformément aux Normes internationales d'audit (ISA). Les responsabilités qui nous incombent en vertu de ces normes sont plus amplement décrites dans la section « Responsabilités de l'auditeur à l'égard de l'audit des états financiers » du présent rapport. Nous sommes indépendants de la société conformément aux règles de déontologie qui s'appliquent à l'audit des états financiers [au/aux/en] [*pays ou collectivité territoriale*] et nous nous sommes acquittés des autres responsabilités déontologiques qui nous incombent selon ces règles. Nous estimons que les éléments probants que nous avons obtenus sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion d'audit.

Questions clés de l'audit

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. Ces questions ont été traitées dans le contexte de notre audit des états financiers pris dans leur ensemble et aux fins de la formation de notre opinion sur ceux-ci, et nous n'exprimons pas une opinion distincte sur ces questions.

[*Description de chacune des questions clés de l'audit conformément à la norme ISA 701*.]

Autres informations [ou autre titre approprié, comme « Informations autres que les états financiers et le rapport de l'auditeur sur ces états »]

La responsabilité des autres informations incombe à la direction[21]. Les autres informations se composent des [informations contenues dans le rapport X[22], mais ne comprennent pas les états financiers et notre rapport de l'auditeur sur ces états]. Le rapport X est censé être mis à notre disposition après la date du présent rapport.

Notre opinion sur les états financiers ne s'étend pas aux autres informations et nous n'exprimerons aucune forme d'assurance que ce soit sur ces informations.

En ce qui concerne notre audit des états financiers, notre responsabilité consiste à lire les autres informations désignées ci-dessus lorsqu'elles seront mises à notre disposition et, ce faisant, à apprécier s'il existe une incohérence significative entre celles-ci et les états financiers ou la connaissance que nous avons acquise au cours de l'audit, ou encore si les autres informations semblent autrement comporter une anomalie significative.

[Si, à la lecture du rapport X, nous concluons à la présence d'une anomalie significative dans ce rapport, nous serons tenus de signaler le problème aux responsables de la gouvernance et de [*décrire les mesures applicables dans le pays*][23].]

---

21 Le cas échéant, utiliser une autre désignation qui est appropriée dans le contexte juridique du pays.

22 On peut employer une description plus spécifique pour désigner les autres informations, par exemple « le rapport de gestion et la déclaration du président ».

23 Ce paragraphe additionnel peut s'avérer utile si l'auditeur relève une anomalie significative non corrigée dans les autres informations obtenues après la date de son rapport et qu'il a l'obligation juridique de prendre des mesures précises à cet égard.

Responsabilités de la direction et des responsables de la gouvernance à l'égard des états financiers[24]

[*Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) – voir l'exemple 1 de la norme ISA 700 (révisée)*.]

Responsabilités de l'auditeur à l'égard de l'audit des états financiers

[*Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) – voir l'exemple 1 de la norme ISA 700 (révisée)*.]

Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires

[*Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) – voir l'exemple 1 de la norme ISA 700 (révisée)*.]

L'associé responsable de la mission d'audit au terme de laquelle le présent rapport de l'auditeur indépendant est délivré est [*nom*].

[*Signature au nom du cabinet d'audit, signature de l'auditeur, ou les deux, selon ce qui est requis dans le pays concerné*]

[*Adresse de l'auditeur*]

[*Date*]

[24] Le cas échéant, utiliser d'autres désignations qui sont appropriées dans le contexte juridique du pays.

Exemple 5 : Rapport de l'auditeur d'une entité cotée ou d'une entité autre qu'une entité cotée, contenant une opinion non modifiée, dans le cas où l'auditeur a obtenu la totalité des autres informations avant la date de son rapport et conclu à l'existence d'une anomalie significative dans les autres informations.

Aux fins du présent exemple, on suppose les circonstances suivantes :

- L'audit porte sur un jeu complet d'états financiers d'une entité cotée ou d'une entité autre qu'une entité cotée, préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle. Il ne s'agit pas d'un audit de groupe (c'est-à-dire que la norme ISA 600 ne s'applique pas).
- Les états financiers sont préparés par la direction de l'entité conformément aux IFRS (il s'agit d'un référentiel à usage général).
- Les termes et conditions de la mission d'audit reflètent la description de la responsabilité de la direction à l'égard des états financiers donnée dans la norme ISA 210.
- Compte tenu des éléments probants obtenus, l'auditeur a conclu qu'il convenait d'exprimer une opinion non modifiée (sans réserve).
- Les règles de déontologie qui s'appliquent à l'audit sont celles du pays ou de la collectivité territoriale où il est réalisé.
- Conformément à la norme ISA 570 (révisée), l'auditeur a conclu, en se fondant sur les éléments probants obtenus, qu'il n'existait pas d'incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.
- Les questions clés de l'audit ont été communiquées conformément à la norme ISA 701.
- L'auditeur a obtenu la totalité des autres informations avant la date de son rapport et conclu à l'existence d'une anomalie significative dans les autres informations.
- Les personnes responsables de la supervision des états financiers ne sont pas les mêmes que celles qui sont responsables de la préparation des états financiers.
- Aucune autre obligation en matière de rapport n'est imposée à l'auditeur par les textes légaux et réglementaires.

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

Aux actionnaires de la société ABC [ou autre destinataire approprié]

Opinion

Nous avons effectué l'audit des états financiers de la société ABC (la « société »), qui comprennent l'état de la situation financière au 31 décembre 20X1, et l'état du résultat global, l'état des variations des capitaux propres et le tableau des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, ainsi que les notes annexes, y compris le résumé des principales méthodes comptables.

À notre avis, les états financiers ci-joints donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle de la situation financière de la société au 31 décembre 20X1, ainsi que de sa performance financière et de ses flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément aux Normes internationales d'information financière (IFRS).

Fondement de l'opinion

Nous avons effectué notre audit conformément aux Normes internationales d'audit (ISA). Les responsabilités qui nous incombent en vertu de ces normes sont plus amplement décrites dans la section

« Responsabilités de l'auditeur à l'égard de l'audit des états financiers » du présent rapport. Nous sommes indépendants de la société conformément aux règles de déontologie qui s'appliquent à l'audit des états financiers [au/aux/en] [*pays ou collectivité territoriale*] et nous nous sommes acquittés des autres responsabilités déontologiques qui nous incombent selon ces règles. Nous estimons que les éléments probants que nous avons obtenus sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion d'audit.

Autres informations [ou autre titre approprié, comme « Informations autres que les états financiers et le rapport de l'auditeur sur ces états »]

La responsabilité des autres informations incombe à la direction[25]. Les autres informations se composent des [informations contenues dans le rapport X[26], mais ne comprennent pas les états financiers et notre rapport de l'auditeur sur ces états].

Notre opinion sur les états financiers ne s'étend pas aux autres informations et nous n'exprimons aucune forme d'assurance que ce soit sur ces informations.

En ce qui concerne notre audit des états financiers, notre responsabilité consiste à lire les autres informations et, ce faisant, à apprécier s'il existe une incohérence significative entre celles-ci et les états financiers ou la connaissance que nous avons acquise au cours de l'audit, ou encore si les autres informations semblent autrement comporter une anomalie significative.

Si, à la lumière des travaux que nous avons effectués, nous concluons à la présence d'une anomalie significative dans les autres informations, nous sommes tenus de signaler ce fait. Comme il est décrit ci-après, nous avons conclu à l'existence d'une anomalie significative dans les autres informations.

[*Description de l'anomalie significative dans les autres informations*]

[Questions clés de l'audit[27]

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. Ces questions ont été traitées dans le contexte de notre audit des états financiers pris dans leur ensemble et aux fins de la formation de notre opinion sur ceux-ci, et nous n'exprimons pas une opinion distincte sur ces questions.

[*Description de chacune des questions clés de l'audit conformément à la norme ISA 701.*]]

Responsabilités de la direction et des responsables de la gouvernance à l'égard des états financiers[28]

[*Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) – voir l'exemple 1 de la norme ISA 700 (révisée).*]

Responsabilités de l'auditeur à l'égard de l'audit des états financiers

[*Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) – voir l'exemple 1 de la norme ISA 700 (révisée).*]

---

25 Le cas échéant, utiliser une autre désignation qui est appropriée dans le contexte juridique du pays.

26 On peut employer une description plus spécifique pour désigner les autres informations, par exemple « le rapport de gestion et la déclaration du président ».

27 La section « Questions clés de l'audit » n'est requise que dans le cas des entités cotées.

28 Le cas échéant, utiliser d'autres désignations qui sont appropriées dans le contexte juridique du pays.

[L'associé responsable de la mission d'audit au terme de laquelle le présent rapport de l'auditeur indépendant est délivré est [*nom*][29].]

[*Signature au nom du cabinet d'audit, signature de l'auditeur, ou les deux, selon ce qui est requis dans le pays concerné*]

[*Adresse de l'auditeur*]

[*Date*]

[29] Le nom de l'associé responsable de la mission doit figurer dans le rapport de l'auditeur dans le cas de l'audit d'un jeu complet d'états financiers à usage général d'une entité cotée, sauf dans les rares circonstances où il est raisonnable de s'attendre à ce que la communication de cette information entraîne un risque important pour la sécurité d'une personne (voir la norme ISA 700 (révisée), paragraphe 46).

Exemple 6 : Rapport de l'auditeur d'une entité cotée ou d'une entité autre qu'une entité cotée, contenant une opinion avec réserve, dans le cas où l'auditeur a obtenu la totalité des autres informations avant la date de son rapport et qu'il y a une limitation de l'étendue des travaux concernant un élément significatif des états financiers consolidés qui a également une incidence sur les autres informations.

Aux fins du présent exemple, on suppose les circonstances suivantes :

- L'audit porte sur un jeu complet d'états financiers consolidés d'une entité cotée ou d'une entité autre qu'une entité cotée, préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle. Il s'agit d'un audit de groupe (c'est-à-dire que la norme ISA 600 s'applique).
- Les états financiers consolidés sont préparés par la direction conformément aux IFRS (il s'agit d'un référentiel à usage général).
- Les termes et conditions de la mission d'audit reflètent la description de la responsabilité de la direction à l'égard des états financiers consolidés donnée dans la norme ISA 210.
- L'auditeur n'a pas été en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés relativement à une participation dans une entreprise associée étrangère. Les incidences éventuelles sur les états financiers consolidés de l'incapacité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sont considérées comme significatives, mais non généralisées (c'est-à-dire qu'il convient d'exprimer une opinion avec réserve).
- Les règles de déontologie qui s'appliquent à l'audit sont celles du pays ou de la collectivité territoriale où il est réalisé.
- Conformément à la norme ISA 570 (révisée), l'auditeur a conclu, en se fondant sur les éléments probants obtenus, qu'il n'existait pas d'incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.
- Les questions clés de l'audit ont été communiquées conformément à la norme ISA 701.
- L'auditeur a obtenu la totalité des autres informations avant la date de son rapport, mais le problème à l'origine de l'expression d'une opinion avec réserve sur les états financiers consolidés a également une incidence sur les autres informations.
- Les personnes responsables de la supervision des états financiers consolidés ne sont pas les mêmes que celles qui sont responsables de la préparation des états financiers consolidés.
- Aucune autre obligation en matière de rapport n'est imposée à l'auditeur par les textes légaux et réglementaires.

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

Aux actionnaires de la société ABC [ou autre destinataire approprié]

Opinion avec réserve

Nous avons effectué l'audit des états financiers consolidés de la société ABC et de ses filiales (le « groupe »), qui comprennent l'état consolidé de la situation financière au 31 décembre 20X1, et l'état consolidé du résultat global, l'état consolidé des variations des capitaux propres et le tableau consolidé des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, ainsi que les notes annexes, y compris le résumé

des principales méthodes comptables.

À notre avis, à l'exception des incidences éventuelles du problème décrit dans la section « Fondement de l'opinion avec réserve » du présent rapport, les états financiers consolidés ci-joints donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle de la situation financière consolidée du groupe au 31 décembre 20X1, ainsi que de sa performance financière consolidée et de ses flux de trésorerie consolidés pour l'exercice clos à cette date, conformément aux Normes internationales d'information financière (IFRS).

Fondement de l'opinion avec réserve

La participation du groupe dans la société XYZ, une entreprise associée étrangère, acquise au cours de l'exercice et comptabilisée selon la méthode de la mise en équivalence, est inscrite pour xxx dans l'état consolidé de la situation financière au 31 décembre 20X1, et la quote-part de xxx de ABC dans le résultat net de XYZ est comprise dans le résultat de ABC pour l'exercice clos à cette date. Nous n'avons pas été en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés concernant la valeur comptable de la participation de ABC dans XYZ au 31 décembre 20X1 et la quote-part de ABC dans le résultat net de XYZ pour l'exercice, l'accès aux informations financières, à la direction et aux auditeurs de XYZ nous ayant été refusé. Par conséquent, nous n'avons pu déterminer si les montants en cause auraient dû faire l'objet d'ajustements.

Nous avons effectué notre audit conformément aux Normes internationales d'audit (ISA). Les responsabilités qui nous incombent en vertu de ces normes sont plus amplement décrites dans la section « Responsabilités de l'auditeur à l'égard de l'audit des états financiers consolidés » du présent rapport. Nous sommes indépendants du groupe conformément aux règles de déontologie qui s'appliquent à l'audit des états financiers consolidés [au/aux/en] [*pays ou collectivité territoriale*] et nous nous sommes acquittés des autres responsabilités déontologiques qui nous incombent selon ces règles. Nous estimons que les éléments probants que nous avons obtenus sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion avec réserve.

Autres informations [ou autre titre approprié, comme « Informations autres que les états financiers et le rapport de l'auditeur sur ces états »]

La responsabilité des autres informations incombe à la direction[30]. Les autres informations se composent des [informations contenues dans le rapport X[31], mais ne comprennent pas les états financiers consolidés et notre rapport de l'auditeur sur ces états].

Notre opinion sur les états financiers consolidés ne s'étend pas aux autres informations et nous n'exprimons aucune forme d'assurance que ce soit sur ces informations.

En ce qui concerne notre audit des états financiers consolidés, notre responsabilité consiste à lire les autres informations et, ce faisant, à apprécier s'il existe une incohérence significative entre celles-ci et les états financiers consolidés ou la connaissance que nous avons acquise au cours de l'audit, ou encore si les autres informations semblent autrement comporter une anomalie significative.

Si, à la lumière des travaux que nous avons effectués, nous concluons à la présence d'une anomalie significative dans les autres informations, nous sommes tenus de signaler ce fait. Comme il est décrit

---

[30] Le cas échéant, utiliser une autre désignation qui est appropriée dans le contexte juridique du pays.

[31] On peut employer une description plus spécifique pour désigner les autres informations, par exemple « le rapport de gestion et la déclaration du président ».

dans la section « Fondement de l'opinion avec réserve » ci-dessus, nous n'avons pas été en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés concernant la valeur comptable de la participation de ABC dans XYZ au 31 décembre 20X1 et la quote-part de ABC dans le résultat net de XYZ pour l'exercice. Par conséquent, nous ne sommes pas en mesure de tirer une conclusion quant à savoir si les autres informations comportent une anomalie significative du fait de ce problème.

[Questions clés de l'audit[32]

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 consolidés de la période considérée. Ces questions ont été traitées dans le contexte de notre audit des états financiers consolidés pris dans leur ensemble et aux fins de la formation de notre opinion sur ceux-ci, et nous n'exprimons pas une opinion distincte sur ces questions. Outre le problème décrit dans la section « Fondement de l'opinion avec réserve », nous avons déterminé que les questions décrites ci-après constituaient les questions clés de l'audit à communiquer dans notre rapport.

[*Description de chacune des questions clés de l'audit conformément à la norme ISA 701*.]]

Responsabilités de la direction et des responsables de la gouvernance à l'égard des états financiers[33]

[*Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) – voir l'exemple 2 de la norme ISA 700 (révisée)*.]

Responsabilités de l'auditeur à l'égard de l'audit des états financiers

[*Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) – voir l'exemple 2 de la norme ISA 700 (révisée)*.]

[L'associé responsable de la mission d'audit au terme de laquelle le présent rapport de l'auditeur indépendant est délivré est [*nom*][34].]

[*Signature au nom du cabinet d'audit, signature de l'auditeur, ou les deux, selon ce qui est requis dans le pays concerné*]

[*Adresse de l'auditeur*]

[*Date*]

---

32 La section «Questions clés de l'audit» n'est requise que dans le cas des entités cotées.

33 Le cas échéant, utiliser d'autres désignations qui sont appropriées dans le contexte juridique du pays.

34 Le nom de l'associé responsable de la mission doit figurer dans le rapport de l'auditeur dans le cas de l'audit d'un jeu complet d'états financiers à usage général d'une entité cotée, sauf dans les rares circonstances où il est raisonnable de s'attendre à ce que la communication de cette information entraîne un risque important pour la sécurité d'une personne (voir la norme ISA 700 (révisée), paragraphe 46).

Exemple 7 : Rapport de l'auditeur d'une entité cotée ou d'une entité autre qu'une entité cotée, contenant une opinion défavorable, dans le cas où l'auditeur a obtenu la totalité des autres informations avant la date de son rapport et que son opinion défavorable sur les états financiers consolidés vise également les autres informations.

Aux fins du présent exemple, on suppose les circonstances suivantes :

- L'audit porte sur un jeu complet d'états financiers consolidés d'une entité cotée ou d'une entité autre qu'une entité cotée, préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle. Il s'agit d'un audit de groupe (c'est-à-dire que la norme ISA 600 s'applique).
- Les états financiers consolidés sont préparés par la direction conformément aux IFRS (il s'agit d'un référentiel à usage général).
- Les termes et conditions de la mission d'audit reflètent la description de la responsabilité de la direction à l'égard des états financiers consolidés donnée dans la norme ISA 210.
- Les états financiers consolidés comportent une anomalie significative du fait d'une filiale qui n'est pas incluse dans la consolidation. Les incidences de l'anomalie significative sur les états financiers consolidés sont considérées comme généralisées. Ces incidences n'ont pas été déterminées parce que leur détermination n'était pas faisable en pratique (c'est-à-dire qu'il convient d'exprimer une opinion défavorable).
- Les règles de déontologie qui s'appliquent à l'audit sont celles du pays ou de la collectivité territoriale où il est réalisé.
- Conformément à la norme ISA 570 (révisée), l'auditeur a conclu, en se fondant sur les éléments probants obtenus, qu'il n'existait pas d'incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.
- Les questions clés de l'audit ont été communiquées conformément à la norme ISA 701.
- L'auditeur a obtenu la totalité des autres informations avant la date de son rapport et le problème à l'origine de l'expression d'une opinion défavorable sur les états financiers consolidés a également une incidence sur les autres informations.
- Les personnes responsables de la supervision des états financiers consolidés ne sont pas les mêmes que celles qui sont responsables de la préparation des états financiers consolidés.
- Aucune autre obligation en matière de rapport n'est imposée à l'auditeur par les textes légaux et réglementaires.

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

Aux actionnaires de la société ABC [ou autre destinataire approprié]

Opinion défavorable

Nous avons effectué l'audit des états financiers consolidés de la société ABC et de ses filiales (le « groupe »), qui comprennent l'état consolidé de la situation financière au 31 décembre 20X1, et l'état consolidé du résultat global, l'état consolidé des variations des capitaux propres et le tableau consolidé des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, ainsi que les notes annexes, y compris le résumé des principales méthodes comptables.

À notre avis, en raison de l'importance du problème soulevé dans la section « Fondement de l'opinion défavorable » du présent rapport, les états financiers consolidés ci-joints ne donnent pas une image fidèle de la situation financière consolidée du groupe au 31 décembre 20X1, ainsi que de sa performance financière consolidée et de ses flux de trésorerie consolidés pour l'exercice clos à cette date, conformément aux Normes internationales d'information financière (IFRS).

Fondement de l'opinion défavorable

Comme l'explique la note X, le groupe n'a pas inclus dans la consolidation la filiale XYZ qu'il a acquise au cours de l'exercice 20X1, parce qu'il n'a pas encore été en mesure de déterminer les justes valeurs de certains des actifs et des passifs significatifs de la filiale à la date d'acquisition. Cette participation est donc comptabilisée suivant la méthode du coût. Selon les IFRS, le groupe aurait dû inclure cette filiale dans la consolidation et comptabiliser l'acquisition sur la base des montants provisoires. Si XYZ avait été incluse dans la consolidation, de nombreux éléments des états financiers consolidés ci-joints auraient été touchés de manière significative. Les incidences de la non-inclusion sur les états financiers consolidés n'ont pas été déterminées.

Nous avons effectué notre audit conformément aux Normes internationales d'audit (ISA). Les responsabilités qui nous incombent en vertu de ces normes sont plus amplement décrites dans la section « Responsabilités de l'auditeur à l'égard de l'audit des états financiers consolidés » du présent rapport. Nous sommes indépendants du groupe conformément aux règles de déontologie qui s'appliquent à l'audit des états financiers consolidés [au/aux/en] [*pays ou collectivité territoriale*] et nous nous sommes acquittés des autres responsabilités déontologiques qui nous incombent selon ces règles. Nous estimons que les éléments probants que nous avons obtenus sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion défavorable.

Autres informations [ou autre titre approprié, comme « Informations autres que les états financiers et le rapport de l'auditeur sur ces états »]

La responsabilité des autres informations incombe à la direction[35]. Les autres informations se composent des [informations contenues dans le rapport X[36], mais ne comprennent pas les états financiers consolidés et notre rapport de l'auditeur sur ces états].

Notre opinion sur les états financiers consolidés ne s'étend pas aux autres informations et nous n'exprimons aucune forme d'assurance que ce soit sur ces informations.

En ce qui concerne notre audit des états financiers consolidés, notre responsabilité consiste à lire les autres informations et, ce faisant, à apprécier s'il existe une incohérence significative entre celles-ci et les états financiers consolidés ou la connaissance que nous avons acquise au cours de l'audit, ou encore si les autres informations semblent autrement comporter une anomalie significative. Si, à la lumière des travaux que nous avons effectués, nous concluons à la présence d'une anomalie significative dans les autres informations, nous sommes tenus de signaler ce fait. Comme il est décrit dans la section « Fondement de l'opinion défavorable » ci-dessus, le groupe aurait dû inclure XYZ dans la consolidation et comptabiliser l'acquisition sur la base des montants provisoires. Nous en avons conclu que les autres informations comportaient des anomalies significatives en ce qui concerne les montants ou autres éléments contenus dans le rapport X et touchés par la non-inclusion de XYZ dans la consolidation.

---

[35] Le cas échéant, utiliser une autre désignation qui est appropriée dans le contexte juridique du pays.

[36] On peut employer une description plus spécifique pour désigner les autres informations, par exemple « le rapport de gestion et la déclaration du président ».

[Questions clés de l'audit[37]

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 consolidés de la période considérée. Ces questions ont été traitées dans le contexte de notre audit des états financiers consolidés pris dans leur ensemble et aux fins de la formation de notre opinion sur ceux-ci, et nous n'exprimons pas une opinion distincte sur ces questions. Outre le problème décrit dans la section « Fondement de l'opinion défavorable », nous avons déterminé que les questions décrites ci-après constituaient les questions clés de l'audit à communiquer dans notre rapport.

[*Description de chacune des questions clés de l'audit conformément à la norme ISA 701.*]]

Responsabilités de la direction et des responsables de la gouvernance à l'égard des états financiers[38]

[*Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) – voir l'exemple 2 de la norme ISA 700 (révisée).*]

Responsabilités de l'auditeur à l'égard de l'audit des états financiers

[*Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) – voir l'exemple 2 de la norme ISA 700 (révisée).*]

[L'associé responsable de la mission d'audit au terme de laquelle le présent rapport de l'auditeur indépendant est délivré est [*nom*][39].]

[*Signature au nom du cabinet d'audit, signature de l'auditeur, ou les deux, selon ce qui est requis dans le pays concerné*]

[*Adresse de l'auditeur*]

[*Date*]

---

37 La section « Questions clés de l'audit » n'est requise que dans le cas des entités cotées.

38 Le cas échéant, utiliser d'autres désignations qui sont appropriées dans le contexte juridique du pays.

39 Le nom de l'associé responsable de la mission doit figurer dans le rapport de l'auditeur dans le cas de l'audit d'un jeu complet d'états financiers à usage général d'une entité cotée, sauf dans les rares circonstances où il est raisonnable de s'attendre à ce que la communication de cette information entraîne un risque important pour la sécurité d'une personne (voir la norme ISA 700 (révisée), paragraphe 46).

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT 800 (RÉVISÉE)

AUDITS D'ÉTATS FINANCIERS PRÉPARÉS CONFORMÉMENT À DES RÉFÉRENTIELS À USAGE PARTICULIER — CONSIDÉRATIONS PARTICULIÈRES

(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

Date d'entrée en vigueur 4

Objectif 5

Définitions 6–7

Exigences

Points à considérer au moment d'accepter la mission 8

Points à considérer lors de la planification et de la réalisation de l'audit 9–10

Considérations relatives à la formation de l'opinion et au rapport 11–14

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Définition de « référentiel à usage particulier » A1–A4

Points à considérer au moment d'accepter la mission A5–A8

Points à considérer lors de la planification et de la réalisation de l'audit A9–A12

Considérations relatives à la formation de l'opinion et au rapport A13–A21

Annexe : Exemples de rapports de l'auditeur indépendant sur des états financiers à usage particulier

La Norme internationale d'audit (ISA) 800 (révisée), *Audits d'états financiers préparés conformément à des référentiels à usage particulier — Considérations particulières*, 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. Les Normes internationales d'audit (ISA) de la série 100 à 700 s'appliquent à un audit d'états financiers. La présente norme ISA traite des points particuliers à prendre en considération dans l'application de ces normes ISA à un audit d'états financiers préparés conformément à un référentiel à usage particulier.

2. La présente norme ISA est élaborée dans l'optique d'un jeu complet d'états financiers préparés conformément à un référentiel à usage particulier. La norme ISA 805 (révisée)[1] traite des considérations particulières pertinentes dans le cas de l'audit d'un état financier isolé ou d'un élément, d'un compte ou d'un poste spécifique d'un état financier.

3. La présente norme ISA n'a pas préséance sur les exigences des autres normes ISA ; par ailleurs, elle ne prétend pas traiter de tous les points particuliers qu'il peut être pertinent de prendre en considération dans le contexte de la mission.

Date d'entrée en vigueur

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

Objectif

5. L'objectif de l'auditeur, lorsqu'il applique les normes ISA à un audit d'états financiers préparés conformément à un référentiel à usage particulier, est de tenir compte de façon appropriée des points particuliers qui sont pertinents par rapport :

   a) à l'acceptation de la mission ;

   b) à la planification et à la réalisation de la mission ;

   c) à la formation d'une opinion et au rapport sur les états financiers.

Définitions

6. Dans les normes ISA, on entend par :

   a) « états financiers à usage particulier », des états financiers préparés conformément à un référentiel à usage particulier ; (Réf. : par. A4)

   b) « référentiel à usage particulier », un référentiel d'information financière conçu pour répondre aux besoins d'information financière d'utilisateurs particuliers. Le référentiel d'information financière peut être un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle ou un référentiel reposant sur l'obligation de conformité[2]. (Réf. : par. A1 à A4)

---

[1] Norme ISA 805 (révisée), *Audit d'états financiers isolés et d'éléments, de comptes ou de postes spécifiques d'un d'état financier — Considérations particulières*.

[2] Norme ISA 200, *Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et réalisation d'un audit conforme aux Normes internationales d'audit*, alinéa 13 a).

7. Dans la présente norme ISA, le terme « états financiers » s'entend d'un jeu complet d'états financiers à usage particulier. Les exigences du référentiel d'information financière applicable déterminent la présentation, la structure et le contenu des états financiers, ainsi que les documents requis pour que soit constitué un jeu complet d'états financiers. Le terme « états financiers à usage particulier » s'entend également des informations connexes.

Exigences

Points à considérer au moment d'accepter la mission

Caractère acceptable du référentiel d'information financière

8. La norme ISA 210 exige de l'auditeur qu'il détermine si le référentiel d'information financière à appliquer aux fins de la préparation des états financiers est acceptable[3]. Dans un audit d'états financiers à usage particulier, l'auditeur doit acquérir une compréhension des aspects suivants de sa mission : (Réf. : par. A5 à A8)

   a) l'usage pour lequel les états financiers ont été préparés ;

   b) les utilisateurs visés ;

   c) les mesures prises par la direction pour déterminer que le référentiel d'information financière applicable est acceptable dans les circonstances.

Points à considérer lors de la planification et de la réalisation de l'audit

9. La norme ISA 200 exige de l'auditeur qu'il se conforme à l'ensemble des normes ISA pertinentes pour son audit[4]. Aux fins de la planification et de la réalisation d'un audit d'états financiers à usage particulier, l'auditeur doit déterminer si l'application des normes ISA exige que des points particuliers soient pris en considération dans le contexte de la mission. (Réf. : par. A9 à A12)

10. La norme ISA 315 (révisée) exige de l'auditeur qu'il acquière une compréhension du choix et de l'application des méthodes comptables de l'entité[5]. Dans le cas d'états financiers préparés conformément aux clauses d'un contrat, l'auditeur doit acquérir une compréhension des interprétations importantes que la direction a faites du contrat lors de la préparation de ces états financiers. Une interprétation est importante lorsqu'une autre interprétation raisonnable aurait conduit à une différence significative dans les informations présentées dans les états financiers.

Considérations relatives à la formation de l'opinion et au rapport

11. Pour se former une opinion et délivrer un rapport sur des états financiers à usage particulier, l'auditeur doit se conformer aux exigences de la norme ISA 700 (révisée)[6]. (Réf. : par. A13 à A19)

Description du référentiel d'information financière applicable

12. La norme ISA 700 (révisée) exige de l'auditeur qu'il évalue si les états financiers mentionnent ou décrivent adéquatement le référentiel d'information financière applicable[7]. Dans le cas d'états

---

[3] Norme ISA 210, *Accord sur les termes et conditions d'une mission d'audit*, alinéa 6 a).

[4] Norme ISA 200, paragraphe 18.

[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*, alinéa 11 c).

[6] Norme ISA 700 (révisée), *Opinion et rapport sur des états financiers.*

financiers préparés conformément aux clauses d'un contrat, l'auditeur doit évaluer si les états financiers décrivent adéquatement toutes les interprétations importantes du contrat qui a servi de base à la préparation des états financiers.

13. La norme ISA 700 (révisée) traite de la forme et du contenu du rapport de l'auditeur, et précise l'ordre dans lequel certains éléments doivent être présentés. Dans le cas d'un rapport de l'auditeur sur des états financiers à usage particulier :

    a) le rapport de l'auditeur doit également décrire l'usage pour lequel les états financiers ont été préparés et, au besoin, les utilisateurs visés, ou renvoyer à une note de ces états financiers qui contient ces informations ;

    b) lorsque la direction a le choix entre plusieurs référentiels d'information financière pour la préparation d'états financiers de cette nature, les explications concernant la responsabilité de la direction[8] à l'égard des états financiers doivent également mentionner la responsabilité qui lui incombe de déterminer si le référentiel d'information financière applicable est acceptable dans les circonstances.

Avertissement aux lecteurs expliquant que les états financiers ont été préparés conformément à un référentiel à usage particulier

14. Le rapport de l'auditeur sur des états financiers à usage particulier doit inclure un paragraphe d'observations avertissant les utilisateurs du rapport de l'auditeur du fait que les états financiers ont été préparés conformément à un référentiel à usage particulier et que, en conséquence, il est possible que ces états financiers ne puissent se prêter à un usage autre. (Réf. : par. A20 et A21)

***

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Définition de « référentiel à usage particulier » (Réf. : par. 6)

A1. Exemples de référentiels à usage particulier :

- référentiel reposant sur des règles fiscales pour un jeu d'états financiers joints à la déclaration fiscale d'une entité ;
- comptabilité des encaissements et décaissements pour des informations concernant les flux de trésorerie que l'entité peut être tenue de préparer à la demande de créanciers ;
- dispositions en matière d'information financière qu'une autorité de réglementation établit en fonction de ses propres exigences ;
- dispositions en matière d'information financière stipulées dans un contrat, tel qu'un acte de fiducie relatif à une émission d'obligations, un contrat de prêt ou une subvention pour un projet.

A2. Il peut arriver qu'un référentiel à usage particulier s'inspire d'un référentiel d'information financière établi par un organisme de normalisation autorisé ou reconnu, ou prescrit par des textes légaux ou réglementaires, sans toutefois être en conformité avec toutes les exigences de ce dernier référentiel. Ce serait le cas, par exemple, d'un contrat exigeant que des états financiers soient

---

[7] Norme ISA 700 (révisée), paragraphe 15.

[8] Le cas échéant, utiliser une autre désignation qui est appropriée dans le contexte juridique du pays.

préparés conformément à la plupart, mais non à la totalité, des normes d'information financière d'un pays donné. Lorsqu'un tel référentiel à usage particulier est acceptable dans le contexte de la mission, il ne serait pas approprié que la description du référentiel d'information financière applicable fournie dans les états financiers à usage particulier suggère une conformité totale au référentiel d'information financière établi par l'organisme de normalisation autorisé ou reconnu, ou prescrit par des textes légaux ou réglementaires. Dans l'exemple du contrat susmentionné, la description du référentiel d'information financière applicable peut faire mention des dispositions en matière d'information financière stipulées dans le contrat plutôt que des normes d'information financière du pays en question.

A3. Dans la situation décrite au paragraphe A2, il se peut que le référentiel à usage particulier ne soit pas un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle même si c'est le cas du référentiel d'information financière dont il s'inspire. Cela peut arriver lorsque le référentiel à usage particulier n'est pas en conformité avec toutes les exigences du référentiel d'information financière établi par l'organisme de normalisation autorisé ou reconnu, ou prescrit par des textes légaux ou réglementaires, dont le respect est nécessaire pour que les états financiers donnent une image fidèle.

A4. Les états financiers préparés conformément à un référentiel à usage particulier peuvent être les seuls états financiers que l'entité prépare. Dans de telles circonstances, ces états financiers peuvent être utilisés par des utilisateurs autres que ceux pour lesquels le référentiel d'information financière a été conçu. Malgré une large diffusion des états financiers en pareille situation, ils sont néanmoins considérés, aux fins des normes ISA, comme des états financiers à usage particulier. Les exigences des paragraphes 13 et 14 visent à éviter les malentendus sur l'usage pour lequel les états financiers ont été préparés. Les informations à fournir dans les états financiers comprennent les informations explicatives ou descriptives, établies comme il est exigé, expressément permises ou autrement admises par le référentiel d'information financière applicable, présentées dans le corps même d'un état financier ou dans les notes, ou incorporées dans ceux-ci par renvoi[9].

Points à considérer au moment d'accepter la mission

Caractère acceptable du référentiel d'information financière (Réf. : par. 8)

A5. Dans le cas d'états financiers à usage particulier, les besoins d'information financière des utilisateurs visés constituent un facteur clé dans la détermination du caractère acceptable du référentiel d'information financière appliqué pour la préparation des états financiers.

A6. Le référentiel d'information financière applicable peut comprendre les normes d'information financière établies par un organisme autorisé ou reconnu pour ce qui concerne l'adoption de normes conçues pour la préparation d'états financiers à usage particulier. En pareil cas, ces normes seront tenues pour acceptables aux fins de tels états financiers si l'organisme suit une procédure établie et transparente comprenant des délibérations et la prise en compte des points de vue des parties prenantes concernées. Dans certains pays, il se peut que des textes légaux ou réglementaires prescrivent le référentiel d'information financière à utiliser par la direction pour la préparation des états financiers à usage particulier d'un certain type d'entité. Par exemple, une autorité de réglementation peut établir des dispositions en matière d'information financière conçues pour répondre à ses propres besoins. En l'absence d'indications contraires, un tel référentiel

[9] Norme ISA 200, alinéa 13 f).

d'information financière est tenu pour acceptable aux fins des états financiers à usage particulier préparés par une entité de ce type.

A7. Lorsque des exigences légales ou réglementaires s'ajoutent aux normes d'information financière mentionnées au paragraphe A6, la norme ISA 210 exige que l'auditeur détermine s'il existe des conflits entre les normes d'information financière et les exigences supplémentaires, et prescrit les mesures à prendre par l'auditeur, le cas échéant[10].

A8. Le référentiel d'information financière applicable peut comprendre les dispositions en matière d'information financière stipulées dans un contrat, ou de sources autres que celles qui sont décrites aux paragraphes A6 et A7. En pareil cas, la détermination du caractère acceptable ou non du référentiel d'information financière dans le contexte de la mission se fait en examinant si le référentiel présente des caractéristiques normalement présentées par des référentiels d'information financière acceptables, selon les indications de l'Annexe 2 de la norme ISA 210. Dans le cas d'un référentiel à usage particulier, l'importance relative, par rapport à une mission donnée, de chacune des caractéristiques normalement présentées par un référentiel d'information financière acceptable est une affaire de jugement professionnel. Par exemple, aux fins de l'établissement de la valeur de l'actif net d'une entité à la date de sa vente, le vendeur et l'acquéreur peuvent avoir convenu que des estimations très prudentes des provisions pour créances douteuses sont appropriées pour leurs besoins, même si une telle information financière n'est pas neutre lorsqu'on la compare à l'information financière préparée conformément à un référentiel à usage général.

Points à considérer lors de la planification et de la réalisation de l'audit (Réf. : par. 9)

A9. La norme ISA 200 exige de l'auditeur qu'il se conforme a) aux règles de déontologie pertinentes (y compris celles qui ont trait à l'indépendance) applicables aux missions d'audit d'états financiers et b) à l'ensemble des normes ISA pertinentes pour son audit. Elle exige également que l'auditeur se conforme à chacune des exigences d'une norme ISA à moins que, dans le cadre d'un audit particulier, la norme ISA dans son ensemble ne soit pas pertinente ou qu'une exigence ne soit pas pertinente du fait que son application dépend de l'existence d'une condition qui n'est pas remplie. Dans des circonstances exceptionnelles, l'auditeur peut juger nécessaire de déroger à une exigence pertinente d'une norme ISA en mettant en œuvre des procédures d'audit de remplacement pour atteindre le but visé par cette exigence[11].

A10. L'application de certaines exigences des normes ISA dans un audit d'états financiers à usage particulier peut nécessiter que l'auditeur tienne compte de considérations particulières. Par exemple, dans la norme ISA 320, les jugements quant aux questions qui sont significatives pour les utilisateurs des états financiers reposent sur la prise en considération des besoins d'information financière communs à l'ensemble des utilisateurs en tant que groupe[12]. Dans le cas d'un audit d'états financiers à usage particulier, toutefois, ces jugements reposent sur la prise en considération des besoins d'information financière des utilisateurs visés.

A11. Dans le cas d'états financiers à usage particulier, comme ceux qui sont préparés conformément aux exigences d'un contrat, la direction peut convenir avec les utilisateurs visés d'un seuil en deçà duquel les anomalies détectées au cours de l'audit ne feront pas l'objet de corrections ou d'autres ajustements. L'existence d'un tel seuil ne dégage pas l'auditeur de l'obligation de déterminer un

---

[10] Norme ISA 210, paragraphe 18.

[11] Norme ISA 200, paragraphes 14, 18, 22 et 23.

[12] Norme ISA 320, *Caractère significatif dans la planification et la réalisation d'un audit*, paragraphe 2.

seuil de signification conformément à la norme ISA 320 aux fins de la planification et de la réalisation de l'audit des états financiers à usage particulier.

A12. La norme ISA 260 (révisée) exige que l'auditeur détermine quelles sont la ou les personnes dans la structure de gouvernance de l'entité avec lesquelles il convient de communiquer[13]. Elle précise que, dans certains cas, tous les responsables de la gouvernance participent à la gestion de l'entité et qu'il convient d'adapter l'application des exigences en matière de communication en fonction de cette situation[14]. Lorsque l'entité prépare aussi un jeu complet d'états financiers à usage général, la ou les personnes responsables de surveiller la préparation des états financiers à usage particulier peuvent ne pas être les mêmes que les responsables de la gouvernance chargés de surveiller la préparation des états financiers à usage général.

Considérations relatives à la formation de l'opinion et au rapport (Réf. : par. 11)

A13. L'annexe de la présente norme ISA comprend des exemples de rapports de l'auditeur indépendant sur des états financiers à usage particulier. D'autres exemples de rapports de l'auditeur peuvent être utiles aux fins de l'élaboration d'un rapport sur de tels états financiers (par exemple, ceux des annexes des normes ISA 700 (révisée), ISA 705 (révisée)[15], ISA 570 (révisée)[16], ISA 720 (révisée)[17] et ISA 706 (révisée)[18]).

Application de la norme ISA 700 (révisée) à la délivrance d'un rapport sur des états financiers à usage particulier

A14. Le paragraphe 11 de la présente norme ISA explique que, pour se former une opinion et délivrer un rapport sur des états financiers à usage particulier, l'auditeur est tenu d'appliquer la norme ISA 700 (révisée). Ce faisant, il est également tenu d'appliquer les exigences en matière de rapport contenues dans les autres normes ISA, et pourrait juger utile de tenir compte des considérations particulières des paragraphes A15 à A19 ci-dessous.

Continuité de l'exploitation

A15. Les états financiers à usage particulier peuvent ou non être préparés conformément à un référentiel d'information financière selon lequel le principe comptable de continuité d'exploitation est pertinent (le principe comptable de continuité d'exploitation n'est pas pertinent, par exemple, dans le cas de certains états financiers préparés conformément aux règles fiscales de certains pays)[19]. Selon le référentiel d'information financière applicable utilisé pour la préparation des états financiers à usage particulier, il peut être nécessaire d'adapter, dans le rapport de l'auditeur, la description des responsabilités de la direction[20] concernant la continuité de l'exploitation. Il faudra peut-être aussi adapter, dans le rapport de l'auditeur, la description des responsabilités de

---

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

14 Norme ISA 260 (révisée), paragraphe A8.

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

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

17 Norme ISA 720 (révisée), *Responsabilités de l'auditeur concernant les autres informations*.

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

19 Norme ISA 570 (révisée), *Continuité de l'exploitation*, paragraphe 2.

20 Norme ISA 700 (révisée), alinéa 34 b) et paragraphe A48.

ce dernier[21], selon la façon dont la norme ISA 570 (révisée) s'applique dans les circonstances de la mission.

Questions clés de l'audit

A16. La norme ISA 700 (révisée) exige que l'auditeur communique les questions clés de l'audit conformément à la norme ISA 701[22] dans son rapport sur le jeu complet d'états financiers à usage général d'une entité cotée. En ce qui concerne l'audit d'états financiers à usage particulier, la norme ISA 701 s'applique seulement lorsque l'auditeur est tenu en vertu de textes légaux ou réglementaires de communiquer les questions clés de l'audit dans son rapport sur les états financiers à usage particulier, ou lorsqu'il décide de le faire pour une autre raison. Lorsque l'auditeur communique les questions clés de l'audit dans son rapport sur les états financiers à usage particulier, il applique la norme ISA 701 dans son intégralité[23].

Autres informations

A17. La norme ISA 720 (révisée) traite des responsabilités de l'auditeur concernant les autres informations. Dans le contexte de la présente norme ISA, les rapports qui contiennent ou accompagnent les états financiers à usage particulier et dont l'objet consiste à fournir aux propriétaires (ou à des parties prenantes similaires) des informations sur les questions présentées dans les états financiers à usage particulier sont considérés comme des rapports annuels aux fins de la norme ISA 720 (révisée). Dans le cas des états financiers préparés selon un référentiel à usage particulier, le terme « parties prenantes similaires » s'entend notamment des utilisateurs particuliers pour lesquels est conçu, en vue de répondre à leurs besoins d'information financière, le référentiel à usage particulier utilisé pour préparer les états financiers à usage particulier. Lorsque l'auditeur détermine que l'entité envisage de publier un tel rapport, les exigences de la norme ISA 720 (révisée) s'appliquent à l'audit des états financiers à usage particulier.

Nom de l'associé responsable de la mission

A18. L'exigence comprise dans la norme ISA 700 (révisée) selon laquelle l'auditeur est tenu d'indiquer le nom de l'associé responsable de la mission dans son rapport s'applique aussi à l'audit d'états financiers à usage particulier d'une entité cotée[24]. Lorsque son rapport porte sur les états financiers à usage particulier d'une entité autre qu'une entité cotée, l'auditeur peut être tenu en vertu de textes légaux ou réglementaires d'y indiquer le nom de l'associé responsable de la mission, ou peut décider de le faire pour une autre raison.

Inclusion d'un renvoi au rapport de l'auditeur sur le jeu complet d'états financiers à usage général

A19. L'auditeur peut considérer comme approprié d'inclure, dans un paragraphe sur d'autres points de son rapport sur les états financiers à usage particulier, un renvoi au rapport de l'auditeur sur le jeu complet d'états financiers à usage général ou à des points qui y sont présentés (voir la norme ISA 706 (révisée))[25]. Par exemple, il peut juger approprié d'inclure, dans son rapport sur les états

---

[21] Norme ISA 700 (révisée), sous-alinéa 39 b)iv).

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

[23] Norme ISA 700 (révisée), paragraphe 31.

[24] Norme ISA 700 (révisée), paragraphes 45 et A56 à A58.

[25] Norme ISA 706 (révisée), paragraphes 10 et 11.

financiers à usage particulier, un renvoi à la section « Incertitude significative liée à la continuité de l'exploitation » du rapport de l'auditeur sur le jeu complet d'états financiers à usage général.

Avertissement aux lecteurs expliquant que les états financiers ont été préparés conformément à un référentiel à usage particulier (Réf. : par. 14)

A20. Les états financiers à usage particulier peuvent être utilisés à des fins autres que celles pour lesquelles ils étaient destinés. Par exemple, une autorité de réglementation peut exiger que certaines entités rendent publics les états financiers à usage particulier. Pour éviter les malentendus, l'auditeur inclut dans son rapport un paragraphe d'observations avertissant les lecteurs du fait que les états financiers ont été préparés conformément à un référentiel à usage particulier et que, en conséquence, il est possible qu'ils ne puissent se prêter à un usage autre. La norme ISA 706 (révisée) exige que ce paragraphe soit placé dans une section distincte du rapport de l'auditeur précédée d'un titre approprié contenant le terme « observations »[26].

Restriction à la diffusion et à l'utilisation (Réf. : par. 14)

A21. Outre l'avertissement exigé par le paragraphe 14, l'auditeur peut également considérer comme approprié d'indiquer que le rapport de l'auditeur est exclusivement destiné aux utilisateurs visés. Selon les textes légaux ou réglementaires du pays, cela peut se faire par une restriction à la diffusion et à l'utilisation du rapport de l'auditeur. Dans ces circonstances, le paragraphe d'observations dont il est question au paragraphe 14 peut être étoffé afin d'inclure ces autres points, et le titre du paragraphe modifié en conséquence (voir les exemples en annexe de la présente norme ISA).

[26] Norme ISA 706 (révisée), alinéa 9 a).

Annexe

(Réf. : par. A14)

Exemples de rapports de l'auditeur indépendant sur des états financiers à usage particulier

- Exemple 1 : Rapport de l'auditeur sur un jeu complet d'états financiers d'une entité autre qu'une entité cotée préparés conformément aux dispositions en matière d'information financière stipulées dans un contrat (aux fins de cet exemple, il s'agit d'un référentiel reposant sur l'obligation de conformité).
- Exemple 2 : Rapport de l'auditeur sur un jeu complet d'états financiers d'une entité autre qu'une entité cotée préparés conformément aux règles fiscales du pays X (aux fins de cet exemple, il s'agit d'un référentiel reposant sur l'obligation de conformité).
- Exemple 3 : Rapport de l'auditeur sur un jeu complet d'états financiers d'une entité cotée préparés conformément à des dispositions en matière d'information financière établies par une autorité de réglementation (aux fins de cet exemple, il s'agit d'un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle).

Exemple 1 : Rapport de l'auditeur sur un jeu complet d'états financiers d'une entité autre qu'une entité cotée préparés conformément aux dispositions en matière d'information financière stipulées dans un contrat (aux fins de cet exemple, il s'agit d'un référentiel reposant sur l'obligation de conformité).

Aux fins du présent exemple, on suppose les circonstances suivantes :

- Les états financiers ont été préparés par la direction de l'entité conformément aux dispositions en matière d'information financière stipulées dans un contrat (c'est-à-dire un référentiel à usage particulier). La direction n'a pas le choix du référentiel d'information financière.
- Le référentiel d'information financière applicable est un référentiel reposant sur l'obligation de conformité.
- Aucun rapport de l'auditeur n'a été délivré sur le jeu complet d'états financiers à usage général.
- Les termes et conditions de la mission d'audit reflètent la description de la responsabilité de la direction à l'égard des états financiers donnée dans la norme ISA 210.
- L'auditeur a conclu que l'expression d'une opinion non modifiée (sans réserve) était appropriée compte tenu des éléments probants obtenus.
- Les règles de déontologie qui s'appliquent à l'audit sont celles du pays ou de la collectivité territoriale où il est réalisé.
- En se fondant sur les éléments probants obtenus, l'auditeur a conclu, conformément à la norme ISA 570 (révisée), qu'il n'existait aucune incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.
- La diffusion et l'utilisation du rapport de l'auditeur font l'objet de restrictions.
- L'auditeur n'est pas tenu de communiquer des questions clés de l'audit conformément à la norme ISA 701, et n'a pas décidé de le faire pour une autre raison.
- L'auditeur a conclu à l'absence d'autres informations (c'est-à-dire que les dispositions de la norme ISA 720 (révisée) ne s'appliquent pas).
- Les personnes responsables de la surveillance du processus d'information financière ne sont pas les mêmes que celles qui sont responsables de la préparation des états financiers.
- Aucune autre obligation en matière de rapport n'est imposée à l'auditeur par les textes légaux et réglementaires locaux.

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

[Destinataire approprié]

Opinion

Nous avons effectué l'audit des états financiers de la société ABC (la « société »), qui comprennent le bilan au 31 décembre 20X1, et le compte de résultat, l'état des variations des capitaux propres et le tableau des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, ainsi que les notes annexes, y compris le résumé des principales méthodes comptables.

À notre avis, les états financiers ci-joints de la société pour l'exercice clos le 31 décembre 20X1 ont été préparés, dans tous leurs aspects significatifs, conformément aux dispositions en matière d'information

financière stipulées à l'article Z du contrat conclu le 1er janvier 20X1 entre la société et la société DEF (le « contrat »).

Fondement de l'opinion

Nous avons effectué notre audit conformément aux Normes internationales d'audit (ISA). Les responsabilités qui nous incombent en vertu de ces normes sont plus amplement décrites dans la section « Responsabilités de l'auditeur à l'égard de l'audit des états financiers » du présent rapport. Nous sommes indépendants de la société conformément aux règles de déontologie qui s'appliquent à l'audit des états financiers au(x)/en/à [*pays ou collectivité territoriale*] et nous nous sommes acquittés des autres responsabilités déontologiques qui nous incombent selon ces règles. Nous estimons que les éléments probants que nous avons obtenus sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion d'audit.

Observations — Référentiel comptable et restriction à la diffusion et à l'utilisation

Nous attirons l'attention sur la note X des états financiers, qui décrit le référentiel comptable appliqué. Les états financiers ont été préparés pour permettre à la société de se conformer aux dispositions en matière d'information financière stipulées dans le contrat susmentionné. En conséquence, il est possible que les états financiers ne puissent se prêter à un usage autre. Notre rapport est destiné uniquement à la société et à la société DEF et ne devrait pas être diffusé à d'autres parties ou utilisé par d'autres parties que la société et la société DEF. Notre opinion n'est pas modifiée à l'égard de ce point.

Responsabilités de la direction et des responsables de la gouvernance à l'égard des états financiers[1]

La direction est responsable de la préparation des états financiers conformément aux dispositions en matière d'information financière stipulées à l'article Z du contrat, ainsi que du contrôle interne qu'elle considère comme nécessaire pour permettre la préparation d'états financiers exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs.

Lors de la préparation des états financiers, c'est à la direction qu'il incombe d'évaluer la capacité de la société à poursuivre son exploitation, de communiquer, le cas échéant, les questions relatives à la continuité de l'exploitation et d'appliquer le principe comptable de continuité d'exploitation, sauf si la direction a l'intention de liquider la société ou de cesser son activité ou si aucune autre solution réaliste ne s'offre à elle.

Il incombe aux responsables de la gouvernance de surveiller le processus d'information financière de la société.

Responsabilités de l'auditeur à l'égard de l'audit des états financiers

Nos objectifs sont d'obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers pris dans leur ensemble sont exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs, et de délivrer un rapport de l'auditeur contenant notre opinion. L'assurance raisonnable correspond à un niveau élevé d'assurance, qui ne garantit toutefois pas qu'un audit réalisé conformément aux normes ISA permettra toujours de détecter toute anomalie significative qui pourrait exister. Les anomalies peuvent résulter de fraudes ou d'erreurs et elles sont considérées comme significatives lorsqu'il est raisonnable de s'attendre à ce que,

[1] Dans les présents exemples de rapports de l'auditeur, les termes « direction » et « responsables de la gouvernance » pourraient devoir être remplacés par d'autres désignations appropriées dans le contexte juridique du pays.

individuellement ou collectivement, elles puissent influer sur les décisions économiques que les utilisateurs des états financiers prennent en se fondant sur ceux-ci.

Selon l'alinéa 41 b) de la norme ISA 700 (révisée), le texte ombré ci-après peut être fourni en annexe du rapport de l'auditeur. L'alinéa 41 c) de la norme ISA 700 (révisée) précise que, lorsque les textes légaux ou réglementaires ou encore les normes nationales d'audit le permettent expressément, il est possible de faire un renvoi au site Web d'une autorité compétente contenant la description des responsabilités de l'auditeur plutôt que d'intégrer cette description dans le rapport de l'auditeur, pourvu que la description figurant sur le site Web corresponde à la description des responsabilités de l'auditeur ci-après et ne lui soit pas contradictoire.

Dans le cadre d'un audit réalisé conformément aux normes ISA, nous exerçons notre jugement professionnel et faisons preuve d'esprit critique tout au long de cet audit. En outre :

- nous identifions et évaluons les risques que les états financiers comportent des anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs, concevons et mettons en œuvre des procédures d'audit en réponse à ces risques, et réunissons des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder notre opinion. Le risque de non-détection d'une anomalie significative résultant d'une fraude est plus élevé que celui d'une anomalie significative résultant d'une erreur, car la fraude peut impliquer la collusion, la falsification, les omissions volontaires, les fausses déclarations ou le contournement du contrôle interne ;
- nous acquérons une compréhension des éléments du contrôle interne pertinents pour l'audit afin de concevoir des procédures d'audit appropriées aux circonstances, et non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne de la société [2];
- nous apprécions le caractère approprié des méthodes comptables retenues et le caractère raisonnable des estimations comptables faites par la direction, de même que des informations y afférentes fournies par cette dernière ;
- nous tirons une conclusion quant au caractère approprié de l'utilisation par la direction du principe comptable de continuité d'exploitation et, selon les éléments probants obtenus, quant à l'existence ou non d'une incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de la société à poursuivre son exploitation. Si nous concluons à l'existence d'une incertitude significative, nous sommes tenus d'attirer l'attention des lecteurs de notre rapport sur les informations fournies dans les états financiers au sujet de cette incertitude ou, si ces informations ne sont pas adéquates, d'exprimer une opinion modifiée. Nos conclusions s'appuient sur les éléments probants obtenus jusqu'à la date de notre rapport. Des événements ou situations futurs pourraient par ailleurs amener la société à cesser son exploitation.

Nous communiquons aux responsables de la gouvernance notamment l'étendue et le calendrier prévus des travaux d'audit et nos constatations importantes, y compris toute déficience importante du contrôle interne que nous aurions relevée au cours de notre audit.

[Signature au nom du cabinet d'audit, signature de l'auditeur, ou les deux, selon ce qui est requis dans le pays concerné]

[Adresse de l'auditeur]

[Date]

[2] Cette phrase sera modifiée au besoin dans les situations où l'auditeur a la responsabilité d'adjoindre une opinion sur l'efficacité du contrôle interne à son opinion sur les états financiers.

Exemple 2 : Rapport de l'auditeur sur un jeu complet d'états financiers d'une entité autre qu'une entité cotée préparés conformément aux règles fiscales du pays X (aux fins de cet exemple, il s'agit d'un référentiel reposant sur l'obligation de conformité).

Aux fins du présent exemple, on suppose les circonstances suivantes :

- L'audit porte sur un jeu complet d'états financiers préparés par la direction d'une société en nom collectif conformément aux règles fiscales du pays X (c'est-à-dire un référentiel à usage particulier) dans le but d'aider les associés à préparer leurs déclarations fiscales personnelles. La direction n'a pas le choix du référentiel d'information financière.
- Le référentiel d'information financière applicable est un référentiel reposant sur l'obligation de conformité.
- Les termes et conditions de la mission d'audit reflètent la description de la responsabilité de la direction à l'égard des états financiers donnée dans la norme ISA 210.
- L'auditeur a conclu que l'expression d'une opinion non modifiée (sans réserve) était appropriée compte tenu des éléments probants obtenus.
- Les règles de déontologie qui s'appliquent à l'audit sont celles du pays ou de la collectivité territoriale où il est réalisé.
- En se fondant sur les éléments probants obtenus, l'auditeur a conclu, conformément à la norme ISA 570 (révisée), qu'il n'existait aucune incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.
- La diffusion du rapport de l'auditeur fait l'objet de restrictions.
- L'auditeur n'est pas tenu de communiquer des questions clés de l'audit conformément à la norme ISA 701, et n'a pas décidé de le faire pour une autre raison.
- L'auditeur a conclu à l'absence d'autres informations (c'est-à-dire que les dispositions de la norme ISA 720 (révisée) ne s'appliquent pas).
- Les personnes responsables de la supervision des états financiers ne sont pas les mêmes que celles qui sont responsables de leur préparation.
- Aucune autre obligation en matière de rapport n'est imposée à l'auditeur par les textes légaux et réglementaires locaux.

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

[Destinataire approprié]

Opinion

Nous avons effectué l'audit des états financiers de la société en nom collectif ABC (la « société »), qui comprennent le bilan au 31 décembre 20X1 et le compte de résultat pour l'exercice clos à cette date, ainsi que les notes annexes, y compris le résumé des principales méthodes comptables.

À notre avis, les états financiers ci-joints de la société pour l'exercice clos le 31 décembre 20X1 ont été préparés, dans tous leurs aspects significatifs, conformément à [*décrire la loi fiscale applicable*] du pays X.

Fondement de l'opinion

Nous avons effectué notre audit conformément aux Normes internationales d'audit (ISA). Les responsabilités qui nous incombent en vertu de ces normes sont plus amplement décrites dans la section « Responsabilités de l'auditeur à l'égard de l'audit des états financiers » du présent rapport. Nous sommes indépendants de la société conformément aux règles de déontologie qui s'appliquent à l'audit des états financiers au(x)/en/à [*pays ou collectivité territoriale*] et nous nous sommes acquittés des autres responsabilités déontologiques qui nous incombent selon ces règles. Nous estimons que les éléments probants que nous avons obtenus sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion d'audit.

Observations — Référentiel comptable et restriction à la diffusion

Nous attirons l'attention sur la note X des états financiers, qui décrit le référentiel comptable appliqué. Les états financiers ont été préparés dans le but d'aider les associés de la société à préparer leurs déclarations fiscales personnelles. En conséquence, il est possible que les états financiers ne puissent se prêter à un usage autre. Notre rapport est destiné uniquement à la société et à ses associés et ne devrait pas être diffusé à d'autres parties. Notre opinion n'est pas modifiée à l'égard de ce point.

Responsabilités de la direction et des responsables de la gouvernance à l'égard des états financiers[3]

La direction est responsable de la préparation des états financiers conformément aux règles fiscales du pays X, ainsi que du contrôle interne qu'elle considère comme nécessaire pour permettre la préparation d'états financiers exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs.

Lors de la préparation des états financiers, c'est à la direction qu'il incombe d'évaluer la capacité de la société à poursuivre son exploitation, de communiquer, le cas échéant, les questions relatives à la continuité de l'exploitation et d'appliquer le principe comptable de continuité d'exploitation, sauf si la direction a l'intention de liquider la société ou de cesser son activité ou si aucune autre solution réaliste ne s'offre à elle.

Il incombe aux responsables de la gouvernance de surveiller le processus d'information financière de la société.

Responsabilités de l'auditeur à l'égard de l'audit des états financiers

Nos objectifs sont d'obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers pris dans leur ensemble sont exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs, et de délivrer un rapport de l'auditeur contenant notre opinion. L'assurance raisonnable correspond à un niveau élevé d'assurance, qui ne garantit toutefois pas qu'un audit réalisé conformément aux normes ISA permettra toujours de détecter toute anomalie significative qui pourrait exister. Les anomalies peuvent résulter de fraudes ou d'erreurs et elles sont considérées comme significatives lorsqu'il est raisonnable de s'attendre à ce que, individuellement ou collectivement, elles puissent influer sur les décisions économiques que les utilisateurs des états financiers prennent en se fondant sur ceux-ci.

Selon l'alinéa 41 b) de la norme ISA 700 (révisée), le texte ombré ci-après peut être fourni en annexe du rapport de l'auditeur. L'alinéa 41 c) de la norme ISA 700 (révisée) précise que, lorsque les textes légaux ou réglementaires ou encore les normes nationales d'audit le permettent expressément, il est possible de faire un renvoi au site Web d'une autorité compétente contenant la

[3] Le cas échéant, utiliser d'autres désignations qui sont appropriées dans le contexte juridique du pays.

description des responsabilités de l'auditeur plutôt que d'intégrer cette description dans le rapport de l'auditeur, pourvu que la description figurant sur le site Web corresponde à la description des responsabilités de l'auditeur ci-après et ne lui soit pas contradictoire.

Dans le cadre d'un audit réalisé conformément aux normes ISA, nous exerçons notre jugement professionnel et faisons preuve d'esprit critique tout au long de cet audit. En outre :

- nous identifions et évaluons les risques que les états financiers comportent des anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs, concevons et mettons en œuvre des procédures d'audit en réponse à ces risques, et réunissons des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder notre opinion. Le risque de non-détection d'une anomalie significative résultant d'une fraude est plus élevé que celui d'une anomalie significative résultant d'une erreur, car la fraude peut impliquer la collusion, la falsification, les omissions volontaires, les fausses déclarations ou le contournement du contrôle interne ;
- nous acquérons une compréhension des éléments du contrôle interne pertinents pour l'audit afin de concevoir des procédures d'audit appropriées aux circonstances, et non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne de la société[4] ;
- nous tirons une conclusion quant au caractère approprié de l'utilisation par la direction du principe comptable de continuité d'exploitation et, selon les éléments probants obtenus, quant à l'existence ou non d'une incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de la société à poursuivre son exploitation. Si nous concluons à l'existence d'une incertitude significative, nous sommes tenus d'attirer l'attention des lecteurs de notre rapport sur les informations fournies dans les états financiers au sujet de cette incertitude ou, si ces informations ne sont pas adéquates, d'exprimer une opinion modifiée. Nos conclusions s'appuient sur les éléments probants obtenus jusqu'à la date de notre rapport. Des événements ou situations futurs pourraient par ailleurs amener la société à cesser son exploitation.
- nous apprécions le caractère approprié des méthodes comptables retenues et le caractère raisonnable des estimations comptables faites par la direction, de même que des informations y afférentes fournies par cette dernière.

Nous communiquons aux responsables de la gouvernance notamment l'étendue et le calendrier prévus des travaux d'audit et nos constatations importantes, y compris toute déficience importante du contrôle interne que nous aurions relevée au cours de notre audit.

[Signature au nom du cabinet d'audit, signature de l'auditeur, ou les deux, selon ce qui est requis dans le pays concerné]

[Adresse de l'auditeur]

[Date]

[4] Cette phrase sera modifiée au besoin dans les situations où l'auditeur a la responsabilité d'adjoindre une opinion sur l'efficacité du contrôle interne à son opinion sur les états financiers.

Exemple 3 : Rapport de l'auditeur sur un jeu complet d'états financiers d'une entité cotée préparés conformément à des dispositions en matière d'information financière établies par une autorité de réglementation (aux fins de cet exemple, il s'agit d'un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle).

Aux fins du présent exemple, on suppose les circonstances suivantes :

- L'audit porte sur un jeu complet d'états financiers de l'entité cotée préparés par la direction de l'entité conformément à des dispositions en matière d'information financière établies par une autorité de réglementation (c'est-à-dire un référentiel à usage particulier) dans le but de répondre aux besoins de cette autorité de réglementation. La direction n'a pas le choix du référentiel d'information financière.
- Le référentiel d'information financière applicable est un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle.
- Les termes et conditions de la mission d'audit reflètent la description de la responsabilité de la direction à l'égard des états financiers donnée dans la norme ISA 210.
- L'auditeur a conclu que l'expression d'une opinion non modifiée (sans réserve) était appropriée compte tenu des éléments probants obtenus.
- Les règles de déontologie qui s'appliquent à l'audit sont celles du pays ou de la collectivité territoriale où il est réalisé.
- En se fondant sur les éléments probants obtenus, l'auditeur a conclu, conformément à la norme ISA 570 (révisée), qu'il existait 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. Les informations sur l'incertitude significative qui sont fournies dans les états financiers sont adéquates.
- La diffusion ou l'utilisation du rapport de l'auditeur ne font pas l'objet de restrictions.
- L'auditeur est tenu par l'autorité de réglementation de communiquer les questions clés de l'audit conformément à la norme ISA 701.
- Le paragraphe « Autre point » mentionne que l'auditeur a également délivré un rapport d'auditeur sur des états financiers préparés par la société ABC pour la même période conformément à un référentiel à usage général.
- L'auditeur a conclu à l'absence d'autres informations (c'est-à-dire que les dispositions de la norme ISA 720 (révisée) ne s'appliquent pas).
- Les personnes responsables de la supervision des états financiers ne sont pas les mêmes que celles qui sont responsables de leur préparation.
- Aucune autre obligation en matière de rapport n'est imposée à l'auditeur par les textes légaux et réglementaires locaux.

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

Aux actionnaires de la société ABC [ou autre destinataire approprié]

Opinion

Nous avons effectué l'audit des états financiers de la société ABC (la « société »), qui comprennent le bilan au 31 décembre 20X1, et le compte de résultat, l'état des variations des capitaux propres et le

tableau des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, ainsi que les notes annexes, y compris le résumé des principales méthodes comptables.

À notre avis, les états financiers ci-joints donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle de la situation financière de la société au 31 décembre 20X1, ainsi que de sa performance financière et de ses flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément aux dispositions en matière d'information financière de l'article Y du règlement Z.

Fondement de l'opinion

Nous avons effectué notre audit conformément aux Normes internationales d'audit (ISA). Les responsabilités qui nous incombent en vertu de ces normes sont plus amplement décrites dans la section « Responsabilités de l'auditeur à l'égard de l'audit des états financiers » du présent rapport. Nous sommes indépendants de la société conformément aux règles de déontologie qui s'appliquent à l'audit des états financiers au(x)/en/à [*pays ou collectivité territoriale*] et nous nous sommes acquittés des autres responsabilités déontologiques qui nous incombent selon ces règles. Nous estimons que les éléments probants que nous avons obtenus sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion d'audit.

Observations — Référentiel comptable

Nous attirons l'attention sur la note X des états financiers qui décrit le référentiel comptable appliqué. Les états financiers ont été préparés dans le but d'aider la société à répondre aux exigences de l'autorité de réglementation DEF. En conséquence, il est possible que les états financiers ne puissent se prêter à un usage autre. Notre opinion n'est pas modifiée à l'égard de ce point.

Incertitude significative liée à la continuité de l'exploitation

Nous attirons l'attention sur la note 6 des états financiers, qui indique que la société a subi une perte nette de ZZZ au cours de l'exercice clos le 31 décembre 20X1 et que, à cette date, les passifs courants de la société excédaient de YYY le total de ses actifs. Comme il est indiqué à la note 6, cet événement ou situation, conjugué aux autres questions exposées dans la note 6, indique l'existence d'une incertitude significative susceptible de jeter un doute important sur la capacité de la société à poursuivre son exploitation. Notre opinion n'est pas modifiée à l'égard de ce point.

Questions clés de l'audit

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. Ces questions ont été prises en compte dans le contexte de notre audit des états financiers pris dans leur ensemble et de l'opinion que nous nous sommes formée à leur égard, et nous n'exprimons pas une opinion distincte sur ces questions. Outre la question décrite dans la section « Incertitude significative liée à la continuité de l'exploitation », nous avons déterminé que les questions décrites ci-après constituent les questions clés de l'audit qui doivent être communiquées dans notre rapport.

[*Description de chaque question clé de l'audit conformément à la norme ISA 701.*]

Autre point

La société a préparé un jeu distinct d'états financiers pour l'exercice clos le 31 décembre 20X1 conformément aux Normes internationales d'information financière (IFRS), sur lesquels nous avons délivré aux actionnaires de la société un rapport d'auditeur distinct daté du 31 mars 20X2.

Responsabilités de la direction et des responsables de la gouvernance à l'égard des états financiers[5]

La direction est responsable de la préparation et de la présentation fidèle des états financiers conformément aux dispositions en matière d'information financière de l'article Y du règlement Z[6], ainsi que du contrôle interne qu'elle considère comme nécessaire pour permettre la préparation d'états financiers exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs.

Lors de la préparation des états financiers, c'est à la direction qu'il incombe d'évaluer la capacité de la société à poursuivre son exploitation, de communiquer, le cas échéant, les questions relatives à la continuité de l'exploitation et d'appliquer le principe comptable de continuité d'exploitation, sauf si la direction a l'intention de liquider la société ou de cesser son activité ou si aucune autre solution réaliste ne s'offre à elle.

Il incombe aux responsables de la gouvernance de surveiller le processus d'information financière de la société.

Responsabilités de l'auditeur à l'égard de l'audit des états financiers

Nos objectifs sont d'obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers pris dans leur ensemble sont exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs, et de délivrer un rapport de l'auditeur contenant notre opinion. L'assurance raisonnable correspond à un niveau élevé d'assurance, qui ne garantit toutefois pas qu'un audit réalisé conformément aux normes ISA permettra toujours de détecter toute anomalie significative qui pourrait exister. Les anomalies peuvent résulter de fraudes ou d'erreurs et elles sont considérées comme significatives lorsqu'il est raisonnable de s'attendre à ce que, individuellement ou collectivement, elles puissent influer sur les décisions économiques que les utilisateurs des états financiers prennent en se fondant sur ceux-ci.

---

5 Le cas échéant, utiliser d'autres désignations qui sont appropriées dans le contexte juridique du pays.

6 *Note du traducteur – La note de la version anglaise ne s'applique pas à la version française de la norme étant donné que l'expression « donnent [...] une image fidèle » (ou « présentation fidèle ») a été utilisée pour traduire à la fois les expressions « are presented fairly » et « give a true and fair view » qui, selon le paragraphe 25 de la version anglaise de la norme ISA 700 (révisée), sont considérées comme équivalentes.*

Selon l'alinéa 41 b) de la norme ISA 700 (révisée), le texte ombré ci-après peut être fourni en annexe du rapport de l'auditeur. L'alinéa 41 c) de la norme ISA 700 (révisée) précise que, lorsque les textes légaux ou réglementaires ou encore les normes nationales d'audit le permettent expressément, il est possible de faire un renvoi au site Web d'une autorité compétente contenant la description des responsabilités de l'auditeur plutôt que d'intégrer cette description dans le rapport de l'auditeur, pourvu que la description figurant sur le site Web corresponde à la description des responsabilités de l'auditeur ci-après et ne lui soit pas contradictoire.

Dans le cadre d'un audit réalisé conformément aux normes ISA, nous exerçons notre jugement professionnel et faisons preuve d'esprit critique tout au long de cet audit. En outre :

- nous identifions et évaluons les risques que les états financiers comportent des anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs, concevons et mettons en œuvre des procédures d'audit en réponse à ces risques, et réunissons des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder notre opinion. Le risque de non-détection d'une anomalie significative résultant d'une fraude est plus élevé que celui d'une anomalie significative résultant d'une erreur, car la fraude peut impliquer la collusion, la falsification, les omissions volontaires, les fausses déclarations ou le contournement du contrôle interne ;
- nous acquérons une compréhension des éléments du contrôle interne pertinents pour l'audit afin de concevoir des procédures d'audit appropriées aux circonstances, et non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne de la société[7].
- nous apprécions le caractère approprié des méthodes comptables retenues et le caractère raisonnable des estimations comptables faites par la direction, de même que des informations y afférentes fournies par cette dernière ;
- nous tirons une conclusion quant au caractère approprié de l'utilisation par la direction du principe comptable de continuité d'exploitation et, selon les éléments probants obtenus, quant à l'existence ou non d'une incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de la société à poursuivre son exploitation. Si nous concluons à l'existence d'une incertitude significative, nous sommes tenus d'attirer l'attention des lecteurs de notre rapport sur les informations fournies dans les états financiers au sujet de cette incertitude ou, si ces informations ne sont pas adéquates, d'exprimer une opinion modifiée. Nos conclusions s'appuient sur les éléments probants obtenus jusqu'à la date de notre rapport. Des événements ou situations futurs pourraient par ailleurs amener la société à cesser son exploitation ;
- nous évaluons la présentation d'ensemble, la structure et le contenu des états financiers, y compris les informations fournies dans les notes, et apprécions si les états financiers représentent les opérations et événements sous-jacents d'une manière propre à donner une image fidèle.

Nous communiquons aux responsables de la gouvernance notamment l'étendue et le calendrier prévus des travaux d'audit et nos constatations importantes, y compris toute déficience importante du contrôle interne que nous aurions relevée au cours de notre audit.

Nous fournissons également aux responsables de la gouvernance une déclaration précisant que nous nous sommes conformés aux règles de déontologie pertinentes concernant l'indépendance, et leur communiquons, d'une part, toutes les relations et les autres facteurs qui peuvent raisonnablement être considérés comme susceptibles d'avoir des incidences sur notre indépendance et, d'autre part, ou les mesures prises pour éliminer les menaces, ou les sauvegardes mises en place, le cas échéant.

---

[7] Cette phrase sera modifiée au besoin dans les situations où l'auditeur a la responsabilité d'adjoindre une opinion sur l'efficacité du contrôle interne à son opinion sur les états financiers.

Parmi les questions communiquées aux responsables de la gouvernance, nous déterminons quelles ont été les plus importantes dans l'audit des états financiers de la période considérée : ce sont les questions clés de l'audit. Nous décrivons ces questions dans notre rapport, sauf si des textes légaux ou réglementaires en empêchent la publication ou si, dans de très rares circonstances, nous déterminons que nous ne devrions pas communiquer une question dans notre 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.

L'associé responsable de la mission d'audit au terme de laquelle le présent rapport de l'auditeur indépendant est délivré est [*nom*].

[Signature au nom du cabinet d'audit, signature de l'auditeur, ou les deux, selon ce qui est requis dans le pays concerné]

[Adresse de l'auditeur]

[Date]

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT 805 (RÉVISÉE)

AUDIT D'ÉTATS FINANCIERS ISOLÉS ET D'ÉLÉMENTS, DE COMPTES OU DE POSTES SPÉCIFIQUES D'UN ÉTAT FINANCIER — CONSIDÉRATIONS PARTICULIÈRES

(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

Date d'entrée en vigueur 4

Objectif 5

Définitions 6

Exigences

Points à considérer au moment d'accepter la mission 7–9

Points à considérer lors de la planification et de la réalisation de l'audit 10

Considérations relatives à la formation de l'opinion et au rapport 11–17

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Champ d'application A1–A4

Points à considérer au moment d'accepter la mission A5–A9

Points à considérer lors de la planification et de la réalisation de l'audit A10–A15

Considérations relatives à la formation de l'opinion et au rapport A16–A28

Annexe 1 : Exemples d'éléments, de comptes ou de postes spécifiques d'un état financier

Annexe 2 : Exemples de rapports de l'auditeur indépendant sur un état financier isolé et sur un élément spécifique d'un état financier

La Norme internationale d'audit (ISA) 805 (révisée), *Audit d'états financiers isolés et d'éléments, de comptes ou de postes spécifiques d'un état financier — Considérations particulières*, 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. Les Normes internationales d'audit (ISA) de la série 100 à 700 s'appliquent à un audit d'états financiers ; lorsque l'audit porte sur d'autres informations financières historiques, il convient de les adapter au contexte, dans la mesure nécessaire. La présente norme ISA traite des points particuliers à prendre en considération dans l'application de ces normes ISA à l'audit d'un état financier isolé ou d'éléments, de comptes ou de postes spécifiques d'un état financier. L'état financier isolé ou l'élément, le compte ou le poste spécifique d'un état financier peut être préparé conformément à un référentiel à usage général ou à un référentiel à usage particulier. Dans le dernier cas, la norme ISA 800 (révisée)[1] s'applique également à la mission d'audit. (Réf. : par. A1 à A4)

2. La présente norme ISA ne s'applique pas au rapport de l'auditeur d'une composante, délivré par suite de travaux réalisés sur les informations financières de la composante à la demande de l'équipe affectée à l'audit de groupe pour les besoins d'un audit des états financiers de groupe (voir la norme ISA 600[2]).

3. La présente norme ISA n'a pas préséance sur les exigences des autres normes ISA ; par ailleurs, elle ne prétend pas traiter de tous les points particuliers qu'il peut être pertinent de prendre en considération dans le contexte de la mission.

Date d'entrée en vigueur

4. La présente norme ISA s'applique aux audits d'états financiers isolés ou d'éléments, de comptes ou de postes spécifiques pour les périodes closes à compter du 15 décembre 2016. Dans le cas des audits portant sur des états financiers isolés ou des éléments, des comptes ou des postes spécifiques d'un état financier à une date donnée, la présente norme ISA ne s'applique qu'aux audits de telles informations à compter du 15 décembre 2016.

Objectif

5. L'objectif de l'auditeur, lorsqu'il applique les normes ISA lors de l'audit d'un état financier isolé ou d'un élément, compte ou poste spécifique d'un état financier, est de tenir compte de façon appropriée des considérations particulières qui sont pertinentes par rapport :

   a) à l'acceptation de la mission ;

   b) à la planification et à la réalisation de la mission ;

   c) à la formation d'une opinion et au rapport sur un état financier isolé ou sur un élément, compte ou poste spécifique d'un état financier.

---

[1] Norme ISA 800 (révisée), *Audits d'états financiers préparés conformément à des référentiels à usage particulier — Considérations particulières.*

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

Définitions

6. Dans la présente norme ISA, on entend par :

   a) « élément d'un état financier » ou « élément », un « élément, un compte ou un poste d'un état financier » ;

   b) « Normes internationales d'information financière », les Normes internationales d'information financière (IFRS) publiées par l'International Accounting Standards Board ;

   c) « état financier isolé » ou « élément spécifique d'un état financier », l'état financier isolé ou l'élément spécifique d'un état financier ainsi que les informations connexes. Les informations connexes comprennent généralement des informations explicatives ou d'autres informations descriptives pertinentes par rapport à l'état financier ou à l'élément. (Réf. : par. A2)

Exigences

Points à considérer au moment d'accepter la mission

Application des normes ISA

7. La norme ISA 200 exige de l'auditeur qu'il se conforme à l'ensemble des normes ISA pertinentes pour son audit[3]. Dans le cas de l'audit d'un état financier isolé ou d'un élément spécifique d'un état financier, cette exigence s'applique que l'auditeur soit ou non également chargé de réaliser l'audit du jeu complet d'états financiers de l'entité. Si l'auditeur n'est pas également chargé de réaliser l'audit du jeu complet d'états financiers de l'entité, il doit déterminer s'il est faisable en pratique de réaliser l'audit d'un état financier isolé ou d'un élément spécifique de ces états financiers conformément aux normes ISA. (Réf. : par. A5 et A6)

Caractère acceptable du référentiel d'information financière

8. La norme ISA 210 exige de l'auditeur qu'il détermine si le référentiel d'information financière à appliquer aux fins de la préparation des états financiers est acceptable[4]. Dans le cas de l'audit d'un état financier isolé ou d'un élément spécifique d'un état financier, l'auditeur aura notamment à se demander si l'application du référentiel d'information financière aboutira à une présentation qui fournit des informations adéquates permettant aux utilisateurs visés de comprendre l'information communiquée par l'état financier ou l'élément, de même que l'incidence des opérations et des événements significatifs sur cette information. (Réf. : par. A7)

Forme de l'opinion

9. La norme ISA 210 exige que les termes et conditions convenus pour la mission d'audit précisent la forme et le contenu prévus des rapports qui seront délivrés par l'auditeur[5]. Dans le cas de l'audit d'un état financier isolé ou d'un élément spécifique d'un état financier, l'auditeur doit se demander si la forme prévue de l'opinion est appropriée dans les circonstances. (Réf. : par. A8 et A9)

---

[3] Norme ISA 200, *Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et réalisation d'un audit conforme aux Normes internationales d'audit*, paragraphe 18.

[4] Norme ISA 210, *Accord sur les termes et conditions d'une mission d'audit*, alinéa 6 a).

[5] Norme ISA 210, alinéa 10 e).

Points à considérer lors de la planification et de la réalisation de l'audit

10. La norme ISA 200 indique que les normes ISA sont élaborées dans l'optique de la réalisation d'un audit d'états financiers par un auditeur ; lorsque l'audit porte sur d'autres informations financières historiques, il convient de les adapter au contexte, dans la mesure nécessaire[6,7]. Aux fins de la planification et de la réalisation de l'audit d'un état financier isolé ou d'un élément spécifique d'un état financier, l'auditeur devra adapter au contexte de la mission toutes les normes ISA pertinentes pour l'audit, dans la mesure nécessaire. (Réf. : par. A10 à A15)

Considérations relatives à la formation de l'opinion et au rapport

11. Lorsqu'il se forme une opinion et qu'il fait rapport sur un état financier isolé ou sur un élément spécifique d'un état financier, l'auditeur doit se conformer aux exigences de la norme ISA 700 (révisée)[8] et, s'il y a lieu, à celles de la norme ISA 800 (revisée), adaptées dans la mesure nécessaire au contexte de la mission. (Réf. : par. A16 à A22)

Rapport sur un jeu complet d'états financiers de l'entité et sur un état financier isolé ou un élément spécifique de ces états financiers

12. Si l'auditeur entreprend une mission visant à délivrer un rapport sur un état financier isolé ou sur un élément spécifique d'un état financier concurremment à une mission portant sur l'audit du jeu complet d'états financiers de l'entité, il doit exprimer une opinion distincte pour chacune de ces missions.

13. Il peut arriver que l'état financier isolé audité ou que l'élément spécifique audité d'un état financier soit publié avec le jeu complet d'états financiers audités de l'entité. Si l'auditeur conclut que la présentation d'un état financier isolé ou de l'élément spécifique d'un état financier ne permet pas de le différencier suffisamment du jeu complet d'états financiers, il doit demander à la direction de corriger la situation. Sous réserve des paragraphes 15 et 16, l'auditeur doit également différencier l'opinion formulée sur l'état financier isolé ou sur l'élément spécifique d'un état financier de celle formulée sur le jeu complet d'états financiers. L'auditeur ne doit délivrer son rapport comportant l'opinion sur l'état financier isolé ou sur l'élément spécifique d'un état financier que s'il est convaincu que la différenciation est suffisante.

Prise en compte des incidences sur l'audit de l'état financier isolé ou de l'élément spécifique d'un état financier, et sur le rapport de l'auditeur qui en résulte, de certains éléments compris dans le rapport de l'auditeur sur le jeu complet d'états financiers de l'entité

14. Lorsque le rapport de l'auditeur sur le jeu complet d'états financiers d'une entité comporte l'un ou l'autre des éléments suivants :

    a) une opinion modifiée, conformément à la norme ISA 705 (révisée)[9] ;

    b) un paragraphe d'observations ou un paragraphe sur d'autres points, conformément à la norme ISA 706 (révisée)[10] ;

---

6 Norme ISA 200, paragraphe 2.

7 L'alinéa 13 f) de la norme ISA 200 explique que l'expression « états financiers » désigne généralement un jeu complet d'états financiers, entendu au sens que lui donne le référentiel d'information financière applicable.

8 Norme ISA 700 (révisée), *Opinion et rapport sur des états financiers*.

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

c) une section « Incertitude significative liée à la continuité de l'exploitation », conformément à la norme ISA 570 (révisée)[11] ;

d) la communication des questions clés de l'audit, conformément à la norme ISA 701[12] ;

e) un énoncé décrivant une anomalie significative non corrigée présente dans les autres informations, conformément à la norme ISA 720 (révisée)[13],

l'auditeur doit tenir compte des incidences, le cas échéant, d'une telle situation sur l'audit de l'état financier isolé ou de l'élément spécifique d'un état financier, et sur son rapport sur cet état ou élément. (Réf. : par. A23 à A27)

Opinion défavorable ou impossibilité d'exprimer une opinion dans le rapport de l'auditeur sur le jeu complet d'états financiers de l'entité

15. Si l'auditeur conclut à la nécessité d'exprimer une opinion défavorable ou de formuler une impossibilité d'exprimer une opinion sur le jeu complet des états financiers de l'entité pris dans son ensemble, la norme ISA 705 (révisée) ne lui permet pas d'inclure dans le même rapport une opinion non modifiée sur un état financier isolé ou sur un élément spécifique de ces états financiers[14]. L'inclusion d'une telle opinion non modifiée dans le même rapport entrerait en effet en contradiction avec l'opinion défavorable de l'auditeur ou l'impossibilité d'exprimer une opinion sur le jeu complet d'états financiers de l'entité pris dans son ensemble. (Réf. : par. A28)

16. Si l'auditeur conclut à la nécessité d'exprimer une opinion défavorable ou de formuler une impossibilité d'exprimer une opinion sur le jeu complet d'états financiers de l'entité pris dans son ensemble, mais que, dans le contexte d'un audit distinct portant sur un élément spécifique de ces états financiers, il considère néanmoins qu'il est approprié d'exprimer une opinion non modifiée sur cet élément, il n'exprimera une telle opinion que si :

a) les textes légaux ou réglementaires ne lui interdisent pas de le faire ;

b) cette opinion est exprimée dans un rapport de l'auditeur qui n'est pas publié conjointement avec le rapport dans lequel l'auditeur a exprimé une opinion défavorable ou formulé une impossibilité d'exprimer une opinion ;

c) l'élément ne constitue pas une partie importante du jeu complet d'états financiers de l'entité.

17. L'auditeur ne doit pas exprimer une opinion non modifiée sur un état financier isolé faisant partie d'un jeu complet d'états financiers s'il a exprimé une opinion défavorable ou formulé une impossibilité d'exprimer une opinion sur le jeu complet d'états financiers pris dans son ensemble. Cette interdiction est valable même dans le cas où le rapport de l'auditeur sur un état financier isolé ne serait pas publié conjointement avec le rapport dans lequel l'auditeur a exprimé une opinion défavorable ou formulé une impossibilité d'exprimer une opinion, car un état financier isolé est considéré comme constituant une partie importante du jeu complet d'états financiers.

---

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

[11] Norme ISA 570 (révisée), *Continuité de l'exploitation*, paragraphe 22.

[12] Norme ISA 701, *Communication des questions clés de l'audit dans le rapport de l'auditeur indépendant*, paragraphe 13.

[13] Norme ISA 720 (révisée), *Responsabilités de l'auditeur concernant les autres informations*, sous-alinéa 22 e)ii).

[14] Norme ISA 705 (révisée), paragraphe 15.

***

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Champ d'application (Réf. : par. 1 et alinéa 6 c))

A1. La norme ISA 200 définit les « informations financières historiques » comme des informations relatives à une entité particulière, exprimées en termes financiers, provenant essentiellement du système comptable de l'entité et ayant trait à des événements économiques survenus au cours de périodes écoulées ou à des conditions ou circonstances économiques constatées à des moments précis dans le passé[15].

A2. La norme ISA 200 définit les « états financiers » comme une représentation structurée d'informations financières historiques, y compris les informations fournies, dont le but est de communiquer les ressources économiques ou les obligations d'une entité à un moment précis dans le temps ou leur évolution au cours d'une période, conformément à un référentiel d'information financière. Le terme « états financiers » désigne généralement un jeu complet d'états financiers, entendu au sens que lui donne le référentiel d'information financière applicable, mais il peut également désigner un état financier isolé. Les informations à fournir dans les états financiers comprennent les informations explicatives ou descriptives, établies comme il est exigé, expressément permises ou autrement admises par le référentiel d'information financière applicable, présentées dans le corps même d'un état financier ou dans les notes, ou incorporées dans ceux-ci par renvoi[16]. Comme indiqué à l'alinéa 6 c), ce que l'on entend par « état financier isolé » ou « élément spécifique d'un état financier » comprend les informations connexes.

A3. Les normes ISA sont élaborées dans l'optique de la réalisation d'un audit d'états financiers[17] ; lorsque l'audit porte sur d'autres informations financières historiques, comme un état financier isolé ou un élément spécifique d'un état financier, il convient de les adapter au contexte, dans la mesure nécessaire. La présente norme ISA fournit des indications à cet égard. (L'Annexe 1 donne des exemples d'autres informations financières historiques.)

A4. Une mission visant à fournir une assurance raisonnable, autre qu'un audit d'informations financières historiques, est exécutée conformément à la Norme internationale de mission d'assurance (ISAE) 3000 (révisée)[18].

Points à considérer au moment d'accepter la mission

Application des normes ISA (Réf. : par. 7)

A5. La norme ISA 200 exige de l'auditeur qu'il se conforme a) aux règles de déontologie pertinentes (y compris celles qui ont trait à l'indépendance) applicables aux missions d'audit d'états financiers et b) à l'ensemble des normes ISA pertinentes pour son audit. Elle exige également de l'auditeur qu'il se conforme à chacune des exigences d'une norme ISA à moins que, dans le cadre d'un audit

[15] Norme ISA 200, alinéa 13 g).

[16] Norme ISA 200, alinéa 13 f).

[17] Norme ISA 200, paragraphe 2.

[18] Norme ISAE 3000 (révisée), *Missions d'assurance autres que les audits ou examens limités d'informations financières historiques*.

particulier, la norme ISA dans son ensemble ne soit pas pertinente ou qu'une exigence ne soit pas pertinente du fait que son application dépend de l'existence d'une condition qui n'est pas remplie. Dans des situations exceptionnelles, l'auditeur peut juger nécessaire de déroger à une exigence pertinente d'une norme ISA en mettant en œuvre des procédures d'audit de remplacement pour atteindre le but visé par cette exigence[19].

A6. Il se peut qu'il ne soit pas faisable en pratique de se conformer aux exigences des normes ISA pertinentes pour l'audit d'un état financier isolé ou d'un élément spécifique d'un état financier lorsque l'auditeur n'est pas également chargé de réaliser l'audit du jeu complet d'états financiers de l'entité. En pareil cas, il arrive souvent que l'auditeur ne possède pas la même compréhension de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne, que l'auditeur qui audite également le jeu complet d'états financiers de l'entité. En outre, l'auditeur ne dispose pas des éléments probants concernant la qualité générale des documents comptables et des autres informations comptables qu'il obtiendrait dans un audit portant sur le jeu complet d'états financiers de l'entité. Par conséquent, il se peut que l'auditeur ait besoin d'éléments probants supplémentaires pour corroborer les éléments probants tirés des documents comptables. Dans le cas de l'audit d'un élément spécifique d'un état financier, certaines normes ISA exigent des travaux d'audit qui peuvent être démesurés au regard de l'élément faisant l'objet de l'audit. Par exemple, même si les exigences de la norme ISA 570 (révisée) seront vraisemblablement pertinentes dans le cadre de l'audit d'un tableau des créances de l'entité, il se peut qu'il ne soit pas faisable en pratique de s'y conformer en raison de l'ampleur des travaux d'audit requis. Si l'auditeur conclut qu'il n'est peut-être pas faisable en pratique de réaliser un audit d'un état financier isolé ou d'un élément spécifique d'un état financier conformément aux normes ISA, il peut alors s'en entretenir avec les membres de la direction pour déterminer si un autre type de mission serait plus faisable en pratique.

Caractère acceptable du référentiel d'information financière (Réf. : par. 8)

A7. Un état financier isolé ou un élément spécifique d'un état financier peut être préparé conformément à un référentiel d'information financière applicable qui s'inspire d'un référentiel d'information financière établi par un organisme de normalisation autorisé ou reconnu pour la préparation d'un jeu complet d'états financiers (par exemple, les IFRS). Si c'est le cas, la détermination du caractère acceptable du référentiel applicable peut impliquer de déterminer si ce dernier comporte toutes les exigences du référentiel dont il s'inspire qui sont pertinentes pour la présentation d'un état financier isolé ou d'un élément spécifique d'un état financier qui fournit des informations adéquates.

Forme de l'opinion (Réf. : par. 9)

A8. La forme de l'opinion exprimée par l'auditeur sera fonction du référentiel d'information financière applicable ainsi que, le cas échéant, des textes légaux ou réglementaires applicables[20]. Conformément à la norme ISA 700 (révisée)[21] :

---

[19] Norme ISA 200, paragraphes 14, 18, 22 et 23.

[20] Norme ISA 200, paragraphe 8.

[21] Norme ISA 700 (révisée), paragraphes 25 et 26.

a) lorsque l'auditeur exprime une opinion non modifiée sur un jeu complet d'états financiers préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle, il doit, dans son opinion, sauf disposition contraire d'un texte légal ou réglementaire, utiliser le libellé suivant : les états financiers donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle […] conformément [au référentiel d'information financière applicable][a] ;

b) lorsque l'auditeur exprime une opinion non modifiée sur un jeu complet d'états financiers préparés conformément à un référentiel reposant sur l'obligation de conformité, cette opinion doit indiquer que les états financiers ont été préparés, dans tous leurs aspects significatifs, conformément [au référentiel d'information financière applicable].

A9. Dans le cas d'un état financier isolé ou d'un élément spécifique d'un état financier, il se peut que le référentiel d'information financière applicable ne traite pas expressément de la présentation de l'état financier ou de l'élément spécifique d'un état financier. Cela peut se produire lorsque le référentiel d'information financière applicable est inspiré d'un référentiel d'information financière établi par un organisme de normalisation autorisé ou reconnu pour la préparation d'un jeu complet d'états financiers (par exemple, les IFRS). L'auditeur se demande alors si la forme prévue de l'opinion est appropriée à la lumière du référentiel d'information financière applicable. Les facteurs susceptibles d'influer sur la réflexion de l'auditeur quant à l'utilisation du libellé « donne, dans tous ses aspects significatifs, une image fidèle[b] » dans son opinion comprennent notamment :

- le fait que le champ d'application du référentiel d'information financière applicable soit, expressément ou implicitement, limité ou non à la préparation d'un jeu complet d'états financiers ;
- le fait que l'état financier isolé ou l'élément spécifique d'un état financier :
  - soit ou non en tous points conforme à chacune des exigences du référentiel pertinentes pour l'état financier particulier ou l'élément particulier, et que la présentation de l'état financier ou de l'élément spécifique d'un état financier comprenne ou non les informations connexes,
  - dans la mesure nécessaire pour aboutir à une présentation fidèle, fournisse ou non plus d'informations que celles expressément exigées par le référentiel ou, dans des situations exceptionnelles, déroge à une exigence du référentiel.

La décision de l'auditeur quant à la forme prévue de l'opinion est une question de jugement professionnel. Pour prendre sa décision, l'auditeur peut se demander si l'utilisation du libellé « donne, dans tous ses aspects significatifs, une image fidèle[c] » dans son opinion sur un état financier isolé ou sur un élément spécifique d'un état financier préparé conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle est généralement reconnue dans le pays en cause.

---

[a] *Note du traducteur – L'expression « donnent […] une image fidèle » a été utilisée pour traduire à la fois les expressions « present fairly » et « give a true and fair view » qui, selon le paragraphe 25 de la version anglaise de la norme ISA 700 (révisée), sont considérées comme étant équivalentes.*

Points à considérer lors de la planification et de la réalisation de l'audit (Réf. : par. 10)

A10. La pertinence de chacune des normes ISA nécessite un examen attentif. Même si un seul élément spécifique d'un état financier fait l'objet de l'audit, les normes ISA comme la norme ISA 240[22], la norme ISA 550[23] et la norme ISA 570 (révisée) sont, en principe, pertinentes. Cela tient au fait que l'élément pourrait comporter une anomalie résultant d'une fraude, de l'incidence d'opérations entre parties liées, ou de l'application incorrecte du principe comptable de continuité d'exploitation au regard du référentiel d'information financière applicable.

A11. La norme ISA 260 (révisée) exige que l'auditeur détermine quelles sont la ou les personnes dans la structure de gouvernance de l'entité avec lesquelles il convient de communiquer[24]. Elle précise que, dans certains cas, tous les responsables de la gouvernance participent à la gestion de l'entité et qu'il convient d'adapter l'application des exigences en matière de communication en fonction de cette situation[25]. Lorsque l'entité prépare aussi un jeu complet d'états financiers, la ou les personnes responsables de surveiller la préparation de l'état financier isolé ou de l'élément peuvent ne pas être les mêmes que les responsables de la gouvernance chargés de surveiller la préparation du jeu complet d'états financiers.

A12. En outre, les normes ISA sont élaborées dans l'optique de la réalisation d'un audit d'états financiers ; lorsque l'audit porte sur un état financier isolé[26] ou un élément spécifique d'un état financier, il convient de les adapter au contexte, dans la mesure nécessaire. Par exemple, les déclarations écrites de la direction sur le jeu complet d'états financiers seraient remplacées par des déclarations écrites sur la présentation de l'état financier ou de l'élément conformément au référentiel d'information financière applicable.

A13. Les questions comprises dans le rapport de l'auditeur sur le jeu complet d'états financiers peuvent avoir des incidences sur l'audit d'un état financier isolé ou d'un élément d'un état financier (voir le paragraphe 14). Lorsque l'audit d'un état financier isolé ou d'un élément spécifique d'un état financier est planifié et réalisé conjointement avec l'audit du jeu complet d'états financiers de l'entité, il se peut que l'auditeur puisse utiliser des éléments probants obtenus dans le cadre de l'audit du jeu complet d'états financiers de l'entité dans son audit de l'état financier ou de l'élément. Toutefois, les normes ISA exigent que l'auditeur planifie et réalise l'audit de l'état financier ou de l'élément de façon à obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder son opinion sur l'état financier ou l'élément.

A14. Chacun des états financiers qui composent un jeu complet d'états financiers, et bon nombre des éléments spécifiques de ces états financiers, y compris les informations connexes, sont interreliés.

---

[b] *Note du traducteur – L'expression « donnent […] une image fidèle » a été utilisée pour traduire à la fois les expressions « present fairly » et « give a true and fair view » qui, selon le paragraphe 25 de la version anglaise de la norme ISA 700 (révisée), sont considérées comme étant équivalentes.*

[c] *Note du traducteur – L'expression « donnent […] une image fidèle » a été utilisée pour traduire à la fois les expressions « present fairly » et « give a true and fair view » qui, selon le paragraphe 25 de la version anglaise de la norme ISA 700 (révisée), sont considérées comme étant équivalentes.*

[22] Norme ISA 240, *Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers*.

[23] Norme ISA 550, *Parties liées*.

[24] Norme ISA 260 (révisée), *Communication avec les responsables de la gouvernance*, paragraphe 11.

[25] Norme ISA 260 (révisée), alinéa 10 b) et paragraphes 13, A1 (troisième puce), A2 et A8.

[26] Norme ISA 200, paragraphe 2.

Par conséquent, lorsqu'il audite un état financier isolé ou un élément spécifique d'un état financier, l'auditeur peut ne pas être en mesure d'examiner isolément cet état financier ou cet élément. Par conséquent, il se peut qu'il ait à mettre en œuvre des procédures portant sur les éléments interreliés afin d'atteindre l'objectif de l'audit.

A15. Par ailleurs, le seuil de signification déterminé pour un état financier isolé ou pour un élément spécifique d'un état financier peut être inférieur au seuil de signification déterminé pour le jeu complet d'états financiers de l'entité ; cela aura une incidence sur la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit, et sur l'évaluation des anomalies non corrigées.

Considérations relatives à la formation de l'opinion et au rapport (Réf. : par. 11)

A16. La norme ISA 700 (révisée) exige que l'auditeur, aux fins de la formation de son opinion, évalue si les états financiers fournissent des informations adéquates permettant aux utilisateurs visés de comprendre l'incidence des opérations et événements significatifs sur les données communiquées dans les états financiers[27]. Dans le cas d'un état financier isolé ou d'un élément spécifique d'un état financier, il est important que l'état financier ou l'élément fournisse, au regard des exigences du référentiel d'information financière applicable, des informations adéquates permettant aux utilisateurs visés de comprendre les données communiquées dans l'état financier ou dans l'élément, ainsi que l'incidence des opérations et des événements significatifs sur les données communiquées dans l'état financier ou l'élément.

A17. L'Annexe 2 contient des exemples de rapports de l'auditeur indépendant sur un état financier isolé ou sur un élément spécifique d'un état financier. D'autres exemples de rapports de l'auditeur peuvent être utiles aux fins de l'élaboration d'un rapport sur un tel état financier ou élément (par exemple, ceux des annexes des normes ISA 700 (révisée) ISA 705 (révisée), ISA 570 (révisée), ISA 720 (révisée) et ISA 706 (révisée)).

Application de la norme ISA 700 (révisée) à la délivrance d'un rapport sur un état financier isolé ou sur un élément spécifique d'un état financier

A18. Le paragraphe 11 de la présente norme ISA explique que, pour se former une opinion et délivrer un rapport sur un état financier isolé ou sur un élément spécifique d'un état financier, l'auditeur est tenu de se conformer aux exigences de la norme ISA 700 (révisée), adaptées dans la mesure nécessaire au contexte de la mission. Ce faisant, il est également tenu d'appliquer les exigences en matière de rapport contenues dans les autres normes ISA, adaptées dans la mesure nécessaire au contexte de la mission, et pourrait juger utile de tenir compte des considérations des paragraphes A19 à A21 ci-dessous.

Continuité de l'exploitation

A19. Selon le référentiel d'information financière applicable utilisé pour la préparation de l'état financier isolé ou de l'élément spécifique d'un état financier, il peut être nécessaire d'adapter, dans le rapport de l'auditeur, la description des responsabilités de la direction[28] concernant la continuité de l'exploitation. Il faudra peut-être aussi adapter, dans le rapport de l'auditeur, la description des

[27] Norme ISA 700 (révisée), alinéa 13 e).

responsabilités de ce dernier[29], selon la façon dont la norme ISA 570 (révisée) s'applique dans les circonstances de la mission.

Questions clés de l'audit

A20. La norme ISA 700 (révisée) exige que l'auditeur communique les questions clés de l'audit conformément à la norme ISA 701 dans son rapport sur le jeu complet d'états financiers à usage général d'une entité cotée[30]. En ce qui concerne les audits d'état financier isolé ou d'élément spécifique d'un état financier, la norme ISA 701 s'applique seulement lorsque l'auditeur est tenu en vertu de textes légaux ou réglementaires de communiquer les questions clés de l'audit dans son rapport sur l'état financier ou l'élément, ou lorsqu'il décide de le faire pour une autre raison. Lorsque l'auditeur communique les questions clés de l'audit dans son rapport sur un état financier isolé ou sur un élément spécifique d'un état financier, il applique la norme ISA 701 dans son intégralité[31].

Autres informations

A21. La norme ISA 720 (révisée) traite des responsabilités de l'auditeur concernant les autres informations. Dans le contexte de la présente norme ISA, les rapports qui contiennent ou accompagnent l'état financier isolé ou l'élément spécifique d'un état financier et dont l'objet consiste à fournir aux propriétaires (ou à des parties prenantes similaires) des informations sur les questions présentées dans cet état financier ou élément, sont considérés comme des rapports annuels aux fins de la norme ISA 720 (révisée). Lorsque l'auditeur détermine que l'entité envisage de publier un tel rapport, les exigences de la norme ISA 720 (révisée) s'appliquent à l'audit de l'état financier ou de l'élément.

Nom de l'associé responsable de la mission

A22. L'exigence comprise dans la norme ISA 700 (révisée) selon laquelle l'auditeur est tenu d'indiquer le nom de l'associé responsable de la mission dans son rapport s'applique aussi à l'audit d'un état financier isolé ou d'un élément spécifique d'un état financier d'une entité cotée[32]. Lorsque son rapport porte sur un état financier isolé ou un élément spécifique d'un état financier d'une entité autre qu'une entité cotée, l'auditeur peut être tenu en vertu de textes légaux ou réglementaires d'y indiquer le nom de l'associé responsable de la mission, ou peut décider de le faire pour une autre raison.

Rapport sur un jeu complet d'états financiers de l'entité et sur un état financier isolé ou un élément spécifique d'un état financier (Réf. : par. 14)

Prise en compte des incidences sur l'audit de l'état financier isolé ou de l'élément spécifique d'un état financier, et sur le rapport de l'auditeur qui en résulte, de certains éléments compris dans le rapport de l'auditeur sur le jeu complet d'états financiers de l'entité

A23. Le paragraphe 14 exige que l'auditeur tienne compte des incidences, le cas échéant, sur l'audit de l'état financier isolé ou de l'élément spécifique d'un état financier, et sur le rapport de l'auditeur qui

---

[28] Norme ISA 700 (révisée), alinéa 34 b) et paragraphe A48.

[29] Norme ISA 700 (révisée), sous-alinéa 39 b)iv).

[30] Norme ISA 700 (révisée), paragraphe 30.

[31] Norme ISA 700 (révisée), paragraphe 31.

[32] Norme ISA 700 (révisée), paragraphes 46 et A61 à A63.

en résulte, de certains éléments compris dans le rapport de l'auditeur sur le jeu complet d'états financiers de l'entité. L'auditeur exerce son jugement professionnel pour déterminer la pertinence d'un élément compris dans le rapport de l'auditeur sur le jeu complet d'états financiers dans le contexte d'une mission visant la délivrance d'un rapport sur un état financier isolé ou sur un élément spécifique d'un état financier.

A24. Les facteurs qui peuvent être pertinents aux fins de la prise en compte de ces incidences sont notamment les suivants :

- la nature des éléments dont il est question dans le rapport de l'auditeur sur le jeu complet d'états financiers et la mesure dans laquelle ils se rattachent à ce dont traite l'état financier isolé ou l'élément spécifique d'un état financier ;
- le caractère généralisé des éléments dont il est question dans le rapport de l'auditeur sur le jeu complet d'états financiers ;
- la nature et l'étendue des différences entre les référentiels d'information financière applicables ;
- l'écart entre la ou les périodes couvertes par le jeu complet d'états financiers et la ou les périodes ou dates de l'état financier isolé ou de l'élément d'un état financier ;
- le temps écoulé depuis la date du rapport de l'auditeur sur le jeu complet d'états financiers.

A25. Par exemple, si l'auditeur exprime une opinion avec réserve sur les créances dans son rapport sur le jeu complet d'états financiers et que l'état financier isolé ou l'élément spécifique d'un état financier traite des créances, il y aura vraisemblablement des incidences sur l'audit. D'autre part, si l'opinion avec réserve exprimée par l'auditeur sur le jeu complet d'états financiers concerne le classement de la dette à long terme, il est moins probable qu'il y aura des incidences sur l'audit de l'état financier isolé qu'est l'état des résultats ou sur l'audit de l'élément spécifique d'un état financier se rapportant aux créances.

A26. Les questions clés de l'audit communiquées dans le rapport de l'auditeur sur le jeu complet d'états financiers peuvent avoir des incidences sur l'audit d'un état financier isolé ou d'un élément spécifique d'un état financier. L'information présentée dans la section sur les questions clés de l'audit quant à la façon dont une question a été traitée dans le cadre de l'audit du jeu complet d'états financiers peut aider l'auditeur à déterminer comment tenir compte de la question en cause lorsque celle-ci est pertinente aux fins de l'audit de l'état financier isolé ou de l'élément spécifique d'un état financier.

Inclusion d'un renvoi au rapport de l'auditeur sur le jeu complet d'états financiers

A27. L'auditeur peut considérer comme approprié de mentionner dans un paragraphe sur d'autres points de son rapport sur l'état financier isolé ou sur l'élément spécifique d'un état financier, certains éléments compris dans le rapport de l'auditeur sur le jeu complet d'états financiers, même si ces éléments n'ont pas d'incidences sur l'audit de l'état financier ou de l'élément, ou sur le rapport de l'auditeur qui en résulte (voir la norme ISA 706 (révisée))[33]. Par exemple, l'auditeur peut juger approprié d'inclure, dans son rapport sur l'état financier isolé ou sur l'élément spécifique d'un état

[33] Norme ISA 706 (révisée), paragraphes 10 et 11.

financier, un renvoi à la section « Incertitude significative liée à la continuité de l'exploitation » du rapport de l'auditeur sur le jeu complet d'états financiers.

Opinion défavorable ou impossibilité d'exprimer une opinion dans le rapport de l'auditeur sur le jeu complet d'états financiers de l'entité (Réf. : par. 15)

A28. Dans le rapport de l'auditeur sur un jeu complet d'états financiers de l'entité, la formulation d'une impossibilité d'exprimer une opinion sur les résultats d'exploitation et les flux de trésorerie, lorsque c'est pertinent, et l'expression d'une opinion non modifiée sur la situation financière sont permises puisque la formulation de l'impossibilité d'exprimer une opinion concerne les résultats d'exploitation et les flux de trésorerie seulement et non les états financiers pris dans leur ensemble[34].

[34] Norme ISA 510, *Audit initial — Soldes d'ouverture*, paragraphe A8, et norme ISA 705 (révisée), paragraphe A16.

Annexe 1

(Réf. : par. A3)

Exemples d'éléments, de comptes ou de postes spécifiques d'un état financier

- Les créances, la provision pour créances douteuses, les stocks, le passif au titre des prestations constituées d'un régime de retraite privé, la valeur comptabilisée des actifs incorporels identifiés, ou le passif au titre des sinistres « survenus mais non déclarés » dans un portefeuille de contrats d'assurance, y compris les notes annexes.
- Un tableau des actifs gérés à l'externe et des produits d'un régime de retraite privé, y compris les notes annexes.
- Un tableau des actifs corporels nets, y compris les notes annexes.
- Un tableau des décaissements relatifs à une immobilisation louée, y compris les notes explicatives.
- Un tableau de la participation au résultat ou des primes des employés, y compris les notes explicatives.

Annexe 2

(Réf. : par. A17)

Exemples de rapports de l'auditeur indépendant sur un état financier isolé et sur un élément spécifique d'un état financier

- Exemple 1 : Rapport de l'auditeur sur un état financier isolé d'une entité autre qu'une entité cotée préparé conformément à un référentiel à usage général (aux fins de cet exemple, il s'agit d'un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle).
- Exemple 2 : Rapport de l'auditeur sur un état financier isolé d'une entité autre qu'une entité cotée préparé conformément à un référentiel à usage particulier (aux fins de cet exemple, il s'agit d'un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle).
- Exemple 3 : Rapport de l'auditeur sur un élément spécifique d'un état financier d'une entité cotée préparé conformément à un référentiel à usage particulier (aux fins de cet exemple, il s'agit d'un référentiel reposant sur l'obligation de conformité).

Exemple 1 : Rapport de l'auditeur sur un état financier isolé d'une entité autre qu'une entité cotée préparé conformément à un référentiel à usage général (aux fins de cet exemple, il s'agit d'un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle).

Aux fins du présent exemple, on suppose les circonstances suivantes :

- Audit du bilan (c'est-à-dire un état financier isolé) d'une entité autre qu'une entité cotée.
- Le bilan a été préparé par la direction de l'entité conformément aux dispositions du référentiel d'information financière du pays X applicables à la préparation d'un bilan.
- Les termes et conditions de la mission d'audit reflètent la description de la responsabilité de la direction à l'égard des états financiers donnée dans la norme ISA 210.
- Le référentiel d'information financière applicable est un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle, conçu pour répondre aux besoins communs d'information financière d'un large éventail d'utilisateurs.
- L'auditeur a déterminé qu'il était approprié d'utiliser l'expression « donne, dans tous ses aspects significatifs, une image fidèle » dans son opinion.
- Les règles de déontologie qui s'appliquent à l'audit sont celles du pays ou de la collectivité territoriale où il est réalisé.
- En se fondant sur les éléments probants obtenus, l'auditeur a conclu, conformément à la norme ISA 570 (révisée), qu'il existait 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. Les informations sur l'incertitude significative qui sont fournies dans l'état financier isolé sont adéquates.
- Dans le contexte de l'audit du bilan, l'auditeur n'est pas tenu de communiquer des questions clés de l'audit conformément à la norme ISA 701, et n'a pas décidé de le faire pour une autre raison.
- L'auditeur a conclu à l'absence d'autres informations (c'est-à-dire que les dispositions de la norme ISA 720 (révisée) ne s'appliquent pas).
- Les personnes responsables de la supervision de l'état financier ne sont pas les mêmes que celles qui sont responsables de sa préparation.
- Aucune autre obligation en matière de rapport n'est imposée à l'auditeur par les textes légaux et réglementaires locaux.

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

[Destinataire approprié]

Opinion

Nous avons effectué l'audit du bilan de la société ABC (la « société ») au 31 décembre 20X1, ainsi que des notes annexes, y compris le résumé des principales méthodes comptables (appelés collectivement ci-après l'« état financier »).

À notre avis, l'état financier ci-joint donne, dans tous ses aspects significatifs, une image fidèle de la situation financière de la société au 31 décembre 20X1, conformément aux dispositions du référentiel d'information financière du pays X applicables à la préparation de cet état financier.

Fondement de l'opinion

Nous avons effectué notre audit conformément aux Normes internationales d'audit (ISA). Les responsabilités qui nous incombent en vertu de ces normes sont plus amplement décrites dans la section « Responsabilités de l'auditeur à l'égard de l'audit de l'état financier » du présent rapport. Nous sommes indépendants de la société conformément aux règles de déontologie qui s'appliquent à notre audit de l'état financier au(x)/en/à [*pays ou collectivité territoriale*], et nous nous sommes acquittés des autres responsabilités déontologiques qui nous incombent selon ces règles. Nous estimons que les éléments probants que nous avons obtenus sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion d'audit.

Incertitude significative liée à la continuité de l'exploitation

Nous attirons l'attention sur la note 6 de l'état financier, qui indique que la société a subi une perte nette de ZZZ au cours de l'exercice clos le 31 décembre 20X1 et que, à cette date, les passifs courants de la société excédaient de YYY le total de ses actifs. Comme il est indiqué à la note 6, cet événement ou situation, conjugué aux autres questions exposées dans la note 6, indique l'existence d'une incertitude significative susceptible de jeter un doute important sur la capacité de la société à poursuivre son exploitation. Notre opinion n'est pas modifiée à l'égard de ce point.

Responsabilités de la direction et des responsables de la gouvernance à l'égard de l'état financier[1]

La direction est responsable de la préparation et de la présentation fidèle de l'état financier conformément aux dispositions du référentiel d'information financière du pays X applicables à la préparation d'un tel état financier, ainsi que du contrôle interne qu'elle considère comme nécessaire pour permettre la préparation d'un état financier exempt d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs.

Lors de la préparation de l'état financier, c'est à la direction qu'il incombe d'évaluer la capacité de la société à poursuivre son exploitation, de communiquer, le cas échéant, les questions relatives à la continuité de l'exploitation et d'appliquer le principe comptable de continuité d'exploitation, sauf si la direction a l'intention de liquider la société ou de cesser son activité ou si aucune autre solution réaliste ne s'offre à elle.

Il incombe aux responsables de la gouvernance de surveiller le processus d'information financière de la société.

Responsabilités de l'auditeur à l'égard de l'audit de l'état financier

Nos objectifs sont d'obtenir l'assurance raisonnable que l'état financier pris dans son ensemble est exempt d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs, et de délivrer un rapport de l'auditeur contenant notre opinion. L'assurance raisonnable correspond à un niveau élevé d'assurance, qui ne garantit toutefois pas qu'un audit réalisé conformément aux normes ISA permettra toujours de détecter toute anomalie significative qui pourrait exister. Les anomalies peuvent résulter de fraudes ou d'erreurs et elles sont considérées comme significatives lorsqu'il est raisonnable de s'attendre à ce que, individuellement ou collectivement, elles puissent influer sur les décisions économiques que les utilisateurs de l'état financier prennent en se fondant sur celui-ci.

---

[1] Dans les présents exemples de rapports de l'auditeur, les termes « direction » et « responsables de la gouvernance » pourraient devoir être remplacés par d'autres désignations appropriées dans le contexte juridique du pays.

Selon l'alinéa 41 b) de la norme ISA 700 (révisée), le texte ombré ci-après peut être fourni en annexe du rapport de l'auditeur. L'alinéa 41 c) de la norme ISA 700 (révisée) précise que, lorsque les textes légaux ou réglementaires ou encore les normes nationales d'audit le permettent expressément, il est possible de faire un renvoi au site Web d'une autorité compétente contenant la description des responsabilités de l'auditeur plutôt que d'intégrer cette description dans le rapport de l'auditeur, pourvu que la description figurant sur le site Web corresponde à la description des responsabilités de l'auditeur ci-après et ne lui soit pas contradictoire.

Dans le cadre d'un audit réalisé conformément aux normes ISA, nous exerçons notre jugement professionnel et faisons preuve d'esprit critique tout au long de cet audit. En outre :

- nous identifions et évaluons les risques que l'état financier comporte des anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs, concevons et mettons en œuvre des procédures d'audit en réponse à ces risques, et réunissons des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder notre opinion. Le risque de non-détection d'une anomalie significative résultant d'une fraude est plus élevé que celui d'une anomalie significative résultant d'une erreur, car la fraude peut impliquer la collusion, la falsification, les omissions volontaires, les fausses déclarations ou le contournement du contrôle interne ;
- nous acquérons une compréhension des éléments du contrôle interne pertinents pour l'audit afin de concevoir des procédures d'audit appropriées aux circonstances, et non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne de la société[2] ;
- nous apprécions le caractère approprié des méthodes comptables retenues et le caractère raisonnable des estimations comptables faites par la direction, le cas échéant, de même que des informations y afférentes fournies par cette dernière ;
- nous tirons une conclusion quant au caractère approprié de l'utilisation par la direction du principe comptable de continuité d'exploitation et, selon les éléments probants obtenus, quant à l'existence ou non d'une incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de la société à poursuivre son exploitation. Si nous concluons à l'existence d'une incertitude significative, nous sommes tenus d'attirer l'attention des lecteurs de notre rapport sur les informations fournies dans l'état financier au sujet de cette incertitude ou, si ces informations ne sont pas adéquates, d'exprimer une opinion modifiée. Nos conclusions s'appuient sur les éléments probants obtenus jusqu'à la date de notre rapport. Des événements ou situations futurs pourraient par ailleurs amener la société à cesser son exploitation ;
- nous évaluons la présentation d'ensemble, la structure et le contenu de l'état financier, y compris les informations fournies dans les notes, et apprécions si l'état financier représente les opérations et événements sous-jacents d'une manière propre à donner une image fidèle.

Nous communiquons aux responsables de la gouvernance notamment l'étendue et le calendrier prévus des travaux d'audit et nos constatations importantes, y compris toute déficience importante du contrôle interne que nous aurions relevée au cours de notre audit.

[Signature au nom du cabinet d'audit, signature de l'auditeur, ou les deux, selon ce qui est requis dans le pays concerné]

[Adresse de l'auditeur]

[Date]

---

[2] Cette phrase sera modifiée au besoin dans les situations où l'auditeur a la responsabilité d'adjoindre une opinion sur l'efficacité du contrôle interne à son opinion sur l'état financier.

Exemple 2 : Rapport de l'auditeur sur un état financier isolé d'une entité autre qu'une entité cotée préparé conformément à un référentiel à usage particulier (aux fins de cet exemple, il s'agit d'un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle).

Aux fins du présent exemple, on suppose les circonstances suivantes :

- Audit d'un état des encaissements et des décaissements (c'est-à-dire un état financier isolé) d'une entité autre qu'une entité cotée.
- Aucun rapport de l'auditeur n'a été délivré sur le jeu complet d'états financiers.
- L'état financier a été préparé par la direction de l'entité conformément à la méthode de la comptabilité de trésorerie afin de répondre à une demande d'informations sur les flux de trésorerie formulée par un créancier. La direction a le choix du référentiel d'information financière.
- Le référentiel d'information financière applicable est un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle conçu pour répondre aux besoins d'informations financières d'utilisateurs particuliers[3].
- L'auditeur a conclu que l'expression d'une opinion non modifiée (sans réserve) était appropriée compte tenu des éléments probants obtenus.
- L'auditeur a déterminé qu'il était approprié d'utiliser l'expression « donne, dans tous ses aspects significatifs, une image fidèle » dans son opinion.
- Les règles de déontologie qui s'appliquent à l'audit sont celles du pays ou de la collectivité territoriale où il est réalisé.
- La diffusion et l'utilisation du rapport de l'auditeur ne font pas l'objet de restrictions.
- En se fondant sur les éléments probants obtenus, l'auditeur a conclu, conformément à la norme ISA 570 (révisée), qu'il n'existait aucune incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.
- Dans le contexte de l'audit d'un état des encaissements et des décaissements, l'auditeur n'est pas tenu de communiquer des questions clés de l'audit conformément à la norme ISA 701, et n'a pas décidé de le faire pour une autre raison.
- L'auditeur a conclu à l'absence d'autres informations (c'est-à-dire que les dispositions de la norme ISA 720 (révisée) ne s'appliquent pas).
- La direction est responsable de la préparation des états financiers et de la surveillance du processus d'information financière suivi pour préparer ces états financiers.
- Aucune autre obligation en matière de rapport n'est imposée à l'auditeur par les textes légaux et réglementaires locaux.

[3] La norme ISA 800 (révisée) contient des exigences et des indications concernant la forme et le contenu des états financiers préparés conformément à un référentiel à usage particulier.

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

[Destinataire approprié]

Opinion

Nous avons effectué l'audit de l'état des encaissements et des décaissements de la société ABC (la « société ») pour l'exercice clos le 31 décembre 20X1, ainsi que des notes annexes, y compris le résumé des principales méthodes comptables (appelés collectivement ci-après l'« état financier »).

À notre avis, l'état financier ci-joint donne, dans tous ses aspects significatifs, une image fidèle des encaissements et des décaissements de la société pour l'exercice clos le 31 décembre 20X1, conformément à la méthode de la comptabilité de trésorerie décrite dans la note X.

Fondement de l'opinion

Nous avons effectué notre audit conformément aux Normes internationales d'audit (ISA). Les responsabilités qui nous incombent en vertu de ces normes sont plus amplement décrites dans la section « Responsabilités de l'auditeur à l'égard de l'audit de l'état financier » du présent rapport. Nous sommes indépendants de la société conformément aux règles de déontologie qui s'appliquent à l'audit de l'état financier au(x)/en/à [*pays ou collectivité territoriale*] et nous nous sommes acquittés des autres responsabilités déontologiques qui nous incombent selon ces règles. Nous estimons que les éléments probants que nous avons obtenus sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion d'audit.

Observations — Référentiel comptable

Nous attirons l'attention sur la note X afférente à l'état financier, qui décrit la méthode de comptabilité appliquée. L'état financier a été préparé afin de fournir des informations au créancier XYZ. En conséquence, il est possible que l'état ne puisse se prêter à un usage autre. Notre opinion n'est pas modifiée à l'égard de ce point.

Responsabilités de la direction et des responsables de la gouvernance à l'égard de l'état financier[4]

La direction est responsable de la préparation et de la présentation fidèle de l'état financier conformément à la méthode de la comptabilité de trésorerie décrite dans la note X, ce qui implique de déterminer que la méthode de la comptabilité de trésorerie est une méthode appropriée pour la préparation de l'état financier dans les circonstances, ainsi que du contrôle interne qu'elle considère comme nécessaire pour permettre la préparation d'un état financier exempt d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs.

Lors de la préparation de l'état financier, c'est à la direction qu'il incombe d'évaluer la capacité de la société à poursuivre son exploitation, de communiquer, le cas échéant, les questions relatives à la continuité de l'exploitation et d'appliquer le principe comptable de continuité d'exploitation, sauf si la direction a l'intention de liquider la société ou de cesser son activité ou si aucune autre solution réaliste ne s'offre à elle.

[4] Le cas échéant, utiliser d'autres désignations qui sont appropriées dans le contexte juridique du pays.

Responsabilités de l'auditeur à l'égard de l'audit de l'état financier

Nos objectifs sont d'obtenir l'assurance raisonnable que l'état financier pris dans son ensemble est exempt d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs, et de délivrer un rapport de l'auditeur contenant notre opinion. L'assurance raisonnable correspond à un niveau élevé d'assurance, qui ne garantit toutefois pas qu'un audit réalisé conformément aux normes ISA permettra toujours de détecter toute anomalie significative qui pourrait exister. Les anomalies peuvent résulter de fraudes ou d'erreurs et elles sont considérées comme significatives lorsqu'il est raisonnable de s'attendre à ce que, individuellement ou collectivement, elles puissent influer sur les décisions économiques que les utilisateurs de l'état financier prennent en se fondant sur celui-ci.

Selon l'alinéa 41 b) de la norme ISA 700 (révisée), le texte ombré ci-après peut être fourni en annexe du rapport de l'auditeur. L'alinéa 41 c) de la norme ISA 700 (révisée) précise que, lorsque les textes légaux ou réglementaires ou encore les normes nationales d'audit le permettent expressément, il est possible de faire un renvoi au site Web d'une autorité compétente contenant la description des responsabilités de l'auditeur plutôt que d'intégrer cette description dans le rapport de l'auditeur, pourvu que la description figurant sur le site Web corresponde à la description des responsabilités de l'auditeur ci-après et ne lui soit pas contradictoire.

Dans le cadre d'un audit réalisé conformément aux normes ISA, nous exerçons notre jugement professionnel et faisons preuve d'esprit critique tout au long de cet audit. En outre :

- nous identifions et évaluons les risques que l'état financier comporte des anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs, concevons et mettons en œuvre des procédures d'audit en réponse à ces risques, et réunissons des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder notre opinion. Le risque de non-détection d'une anomalie significative résultant d'une fraude est plus élevé que celui d'une anomalie significative résultant d'une erreur, car la fraude peut impliquer la collusion, la falsification, les omissions volontaires, les fausses déclarations ou le contournement du contrôle interne ;
- nous acquérons une compréhension des éléments du contrôle interne pertinents pour l'audit afin de concevoir des procédures d'audit appropriées aux circonstances, et non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne de la société[5] ;
- nous tirons une conclusion quant au caractère approprié de l'utilisation par la direction du principe comptable de continuité d'exploitation et, selon les éléments probants obtenus, quant à l'existence ou non d'une incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de la société à poursuivre son exploitation. Si nous concluons à l'existence d'une incertitude significative, nous sommes tenus d'attirer l'attention des lecteurs de notre rapport sur les informations fournies dans l'état financier au sujet de cette incertitude ou, si ces informations ne sont pas adéquates, d'exprimer une opinion modifiée. Nos conclusions s'appuient sur les éléments probants obtenus jusqu'à la date de notre rapport. Des événements ou situations futurs pourraient par ailleurs amener la société à cesser son exploitation ;
- nous apprécions le caractère approprié des méthodes comptables retenues et le caractère raisonnable des estimations comptables faites par la direction, le cas échéant, de même que des informations y afférentes fournies par cette dernière ;

[5] Cette phrase sera modifiée au besoin dans les situations où l'auditeur a la responsabilité d'adjoindre une opinion sur l'efficacité du contrôle interne à son opinion sur l'état financier.

- nous évaluons la présentation d'ensemble, la structure et le contenu de l'état financier, y compris les informations fournies dans les notes, et apprécions si l'état financier représente les opérations et événements sous-jacents d'une manière propre à donner une image fidèle.

Nous communiquons aux responsables de la gouvernance notamment l'étendue et le calendrier prévus des travaux d'audit et nos constatations importantes, y compris toute déficience importante du contrôle interne que nous aurions relevée au cours de notre audit.

[Signature au nom du cabinet d'audit, signature de l'auditeur, ou les deux, selon ce qui est requis dans le pays concerné]

[Adresse de l'auditeur]

[Date]

Exemple 3 : Rapport de l'auditeur sur un élément spécifique d'un état financier d'une entité cotée préparé conformément à un référentiel à usage particulier (aux fins de cet exemple, il s'agit d'un référentiel reposant sur l'obligation de conformité).

Aux fins du présent exemple, on suppose les circonstances suivantes :

- Audit d'un tableau des créances (c'est-à-dire un élément, un compte ou un poste spécifique d'un état financier).
- L'information financière a été préparée par la direction de l'entité conformément aux dispositions relatives à l'information financière établies par une autorité de réglementation afin de répondre aux exigences de cette autorité. La direction n'a pas le choix du référentiel d'information financière.
- Le référentiel d'information financière applicable est un référentiel reposant sur l'obligation de conformité conçu pour répondre aux besoins d'informations financières d'utilisateurs particuliers[6].
- Les termes et conditions de la mission d'audit reflètent la description de la responsabilité de la direction à l'égard des états financiers donnée dans la norme ISA 210.
- L'auditeur a conclu que l'expression d'une opinion non modifiée (sans réserve) était appropriée compte tenu des éléments probants obtenus.
- Les règles de déontologie qui s'appliquent à l'audit sont celles du pays ou de la collectivité territoriale où il est réalisé.
- La diffusion du rapport de l'auditeur fait l'objet de restrictions.
- En se fondant sur les éléments probants obtenus, l'auditeur a conclu, conformément à la norme ISA 570 (révisée), qu'il n'existait aucune incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.
- Dans le contexte de l'audit d'un tableau des créances, l'auditeur n'est pas tenu de communiquer des questions clés de l'audit conformément à la norme ISA 701, et n'a pas décidé de le faire pour une autre raison.
- L'auditeur a conclu à l'absence d'autres informations (c'est-à-dire que les dispositions de la norme ISA 720 (révisée) ne s'appliquent pas).
- Les personnes responsables de la supervision de l'état financier ne sont pas les mêmes que celles qui sont responsables de sa préparation.
- Aucune autre obligation en matière de rapport n'est imposée à l'auditeur par les textes légaux et réglementaires locaux.

[6] La norme ISA 800 (révisée) contient des exigences et des indications concernant la forme et le contenu des états financiers préparés conformément à un référentiel à usage particulier.

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

Aux actionnaires de la société ABC [ou autre destinataire approprié]

Opinion

Nous avons effectué l'audit du tableau des créances de la société ABC (la « société ») au 31 décembre 20X1 (appelé ci-après le « tableau »).

À notre avis, l'information financière présentée dans le tableau de la société au 31 décembre 20X1 a été préparée, dans tous ses aspects significatifs, conformément aux [décrire les dispositions relatives à l'information financière établies par l'autorité de réglementation].

Fondement de l'opinion

Nous avons effectué notre audit conformément aux Normes internationales d'audit (ISA). Les responsabilités qui nous incombent en vertu de ces normes sont plus amplement décrites dans la section « Responsabilités de l'auditeur à l'égard de l'audit du tableau » du présent rapport. Nous sommes indépendants de la société conformément aux règles de déontologie qui s'appliquent à l'audit du tableau au(x)/en/à [*pays ou collectivité territoriale*] et nous nous sommes acquittés des autres responsabilités déontologiques qui nous incombent selon ces règles. Nous estimons que les éléments probants que nous avons obtenus sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion d'audit.

Observations — Référentiel comptable et restriction à la diffusion

Nous attirons l'attention sur la note X afférente au tableau, qui décrit le référentiel comptable appliqué. Le tableau a été préparé afin de permettre à la société de répondre aux exigences de l'autorité de réglementation DEF. En conséquence, il est possible que le tableau ne puisse se prêter à un usage autre. Notre rapport est destiné uniquement à la société et à l'autorité de réglementation DEF et ne devrait pas être diffusé à des parties autres que la société ou l'autorité de réglementation DEF. Notre opinion n'est pas modifiée à l'égard de ce point.

Responsabilités de la direction et des responsables de la gouvernance à l'égard du tableau[7]

La direction est responsable de la préparation du tableau conformément aux [décrire les dispositions relatives à l'information financière établies par l'autorité de réglementation], ainsi que du contrôle interne qu'elle considère comme nécessaire pour permettre la préparation d'un tableau exempt d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs.

Lors de la préparation du tableau, c'est à la direction qu'il incombe d'évaluer la capacité de la société à poursuivre son exploitation, de communiquer, le cas échéant, les questions relatives à la continuité de l'exploitation et d'appliquer le principe comptable de continuité d'exploitation, sauf si la direction a l'intention de liquider la société ou de cesser son activité ou si aucune autre solution réaliste ne s'offre à elle.

Il incombe aux responsables de la gouvernance de surveiller le processus d'information financière de la société.

[7] Le cas échéant, utiliser d'autres désignations qui sont appropriées dans le contexte juridique du pays.

Responsabilités de l'auditeur à l'égard de l'audit du tableau

Nos objectifs sont d'obtenir l'assurance raisonnable que le tableau est exempt d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs, et de délivrer un rapport de l'auditeur contenant notre opinion. L'assurance raisonnable correspond à un niveau élevé d'assurance, qui ne garantit toutefois pas qu'un audit réalisé conformément aux normes ISA permettra toujours de détecter toute anomalie significative qui pourrait exister. Les anomalies peuvent résulter de fraudes ou d'erreurs et elles sont considérées comme significatives lorsqu'il est raisonnable de s'attendre à ce que, individuellement ou collectivement, elles puissent influer sur les décisions économiques que les utilisateurs du tableau prennent en se fondant sur celui-ci.

Selon l'alinéa 41 b) de la norme ISA 700 (révisée), le texte ombré ci-après peut être fourni en annexe du rapport de l'auditeur. L'alinéa 41 c) de la norme ISA 700 (révisée) précise que, lorsque les textes légaux ou réglementaires ou encore les normes nationales d'audit le permettent expressément, il est possible de faire un renvoi au site Web d'une autorité compétente contenant la description des responsabilités de l'auditeur plutôt que d'intégrer cette description dans le rapport de l'auditeur, pourvu que la description figurant sur le site Web corresponde à la description des responsabilités de l'auditeur ci-après et ne lui soit pas contradictoire.

Dans le cadre d'un audit réalisé conformément aux normes ISA, nous exerçons notre jugement professionnel et faisons preuve d'esprit critique tout au long de cet audit. En outre :

- nous identifions et évaluons les risques que le tableau comporte des anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs, concevons et mettons en œuvre des procédures d'audit en réponse à ces risques, et réunissons des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder notre opinion. Le risque de non-détection d'une anomalie significative résultant d'une fraude est plus élevé que celui d'une anomalie significative résultant d'une erreur, car la fraude peut impliquer la collusion, la falsification, les omissions volontaires, les fausses déclarations ou le contournement du contrôle interne ;
- nous acquérons une compréhension des éléments du contrôle interne pertinents pour l'audit afin de concevoir des procédures d'audit appropriées aux circonstances, et non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne de la société[8] ;
- nous tirons une conclusion quant au caractère approprié de l'utilisation par la direction du principe comptable de continuité d'exploitation et, selon les éléments probants obtenus, quant à l'existence ou non d'une incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de la société à poursuivre son exploitation. Si nous concluons à l'existence d'une incertitude significative, nous sommes tenus d'attirer l'attention des lecteurs de notre rapport sur les informations fournies dans le tableau au sujet de cette incertitude ou, si ces informations ne sont pas adéquates, d'exprimer une opinion modifiée. Nos conclusions s'appuient sur les éléments probants obtenus jusqu'à la date de notre rapport. Des événements ou situations futurs pourraient par ailleurs amener la société à cesser son exploitation ;
- nous apprécions le caractère approprié des méthodes comptables retenues et le caractère raisonnable des estimations comptables faites par la direction, le cas échéant, de même que des informations y afférentes fournies par cette dernière.

Nous communiquons aux responsables de la gouvernance notamment l'étendue et le calendrier prévus des travaux d'audit et nos constatations importantes, y compris toute déficience importante du contrôle interne que

[8] Cette phrase serait modifiée, au besoin, dans les situations où l'auditeur a la responsabilité d'adjoindre une opinion sur l'efficacité du contrôle interne à son opinion sur le tableau.

nous aurions relevée au cours de notre audit.

Nous fournissons également aux responsables de la gouvernance une déclaration précisant que nous nous sommes conformés aux règles de déontologie pertinentes concernant l'indépendance, et leur communiquons, d'une part, toutes les relations et les autres facteurs qui peuvent raisonnablement être considérés comme susceptibles d'avoir des incidences sur notre indépendance et, d'autre part, ou les mesures prises pour éliminer les menaces, ou les sauvegardes mises en place, le cas échéant.

L'associé responsable de la mission d'audit au terme de laquelle le présent rapport de l'auditeur indépendant est délivré est [*nom*].

[Signature au nom du cabinet d'audit, signature de l'auditeur, ou les deux, selon ce qui est requis dans le pays concerné]

[Adresse de l'auditeur]

[*Date*]

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT 810 (RÉVISÉE)

MISSIONS VISANT LA DÉLIVRANCE D'UN RAPPORT SUR DES ÉTATS FINANCIERS RÉSUMÉS

(En vigueur pour les missions portant sur les états financiers résumés des périodes closes à compter du 15 décembre 2016.)

SOMMAIRE

Paragraphe

Introduction

Champ d'application de la présente norme ISA 1

Date d'entrée en vigueur 2

Objectifs 3

Définitions 4

Exigences

Acceptation de la mission 5-7

Nature des procédures 8

Forme de l'opinion 9-11

Calendrier des travaux et événements postérieurs à la date du rapport de l'auditeur sur les états financiers audités 12-13

Informations présentées dans les documents contenant les états financiers résumés 14-15

Rapport de l'auditeur sur les états financiers résumés 16-21

Restriction à la diffusion ou à l'utilisation du rapport, ou avertissement aux lecteurs concernant le référentiel comptable 22

Données comparatives 23-24

Informations supplémentaires non auditées présentées avec les états financiers résumés 25

Association du nom de l'auditeur 26-27

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Acceptation de la mission A1-A7

Évaluation de la disponibilité des états financiers audités A8

Forme de l'opinion A9

Calendrier des travaux et événements postérieurs à la date du rapport de l'auditeur sur les états financiers audités A10

Informations présentées dans les documents contenant les états financiers résumés A11-A16

Rapport de l'auditeur sur les états financiers résumés A17-A23

Données comparatives A24-A25

Informations supplémentaires non auditées présentées avec les états financiers résumés A26

Association du nom de l'auditeur A27

Annexe : Exemples de rapports de l'auditeur indépendant sur des états financiers résumés

La Norme internationale d'audit (ISA) 810 (révisée), *Missions visant la délivrance d'un rapport sur des états financiers résumés*, 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 des responsabilités de l'auditeur dans le cadre d'une mission visant la délivrance d'un rapport sur des états financiers résumés tirés d'états financiers qu'il a lui-même audités conformément aux normes ISA.

Date d'entrée en vigueur

2. La présente norme ISA s'applique aux missions portant sur les états financiers résumés des périodes closes à compter du 15 décembre 2016.

Objectifs

3. Les objectifs de l'auditeur sont :

   a) de déterminer s'il est approprié d'accepter la mission visant la délivrance d'un rapport sur des états financiers résumés ;

   b) s'il a pour mission de délivrer un rapport sur des états financiers résumés :

      i) de formuler une opinion sur les états financiers résumés en se fondant sur une évaluation des conclusions tirées des éléments probants obtenus,

      ii) d'exprimer clairement cette opinion dans un rapport écrit qui décrit également le fondement de l'opinion.

Définitions

4. Dans la présente norme ISA, on entend par :

   a) « critères appliqués », les critères appliqués par la direction pour la préparation des états financiers résumés ;

   b) « états financiers audités », les états financiers[1] audités par l'auditeur conformément aux normes ISA et dont sont tirés les états financiers résumés ;

   c) « états financiers résumés », des informations financières historiques qui sont tirées d'états financiers, qui sont moins détaillées que ces derniers, mais qui fournissent néanmoins une représentation structurée, en cohérence avec celle fournie par les états financiers, des ressources économiques et des obligations de l'entité à un moment précis ou de leur évolution au cours d'une période[2]. Les termes utilisés pour désigner ces informations financières historiques peuvent varier d'un pays à l'autre.

---

[1] L'alinéa 13 f) de la norme ISA 200, *Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et réalisation d'un audit conforme aux Normes internationales d'audit*, donne une définition des « états financiers ».

[2] Norme ISA 200, alinéa 13 f).

Exigences

Acceptation de la mission

5. L'auditeur ne doit accepter une mission visant la délivrance d'un rapport sur des états financiers résumés, conformément à la présente norme ISA, que s'il a été chargé de réaliser, conformément aux normes ISA, un audit des états financiers dont sont tirés les états financiers résumés. (Réf. : par. A1)

6. Avant d'accepter une mission visant la délivrance d'un rapport sur des états financiers résumés, l'auditeur doit : (Réf. : par. A2)

   a) déterminer si les critères appliqués sont acceptables ; (Réf. : par. A3 à A7)

   b) obtenir, de la part de la direction, confirmation qu'elle reconnaît et comprend les responsabilités qui lui incombent pour ce qui est :

      i) de préparer les états financiers résumés conformément aux critères appliqués,

      ii) de faire en sorte que les utilisateurs auxquels sont destinés les états financiers résumés aient accès aux états financiers audités sans trop de difficulté (ou, lorsqu'un texte légal ou réglementaire prévoit qu'il n'est pas obligatoire de mettre les états financiers audités à la disposition des utilisateurs auxquels sont destinés les états financiers résumés et que ce texte établit des critères pour la préparation des états financiers résumés, mentionner ce texte légal ou réglementaire dans les états financiers résumés),

      iii) d'inclure le rapport de l'auditeur sur les états financiers résumés dans tout document contenant les états financiers résumés et mentionnant que l'auditeur a délivré un rapport sur ces états ;

   c) s'entendre avec la direction sur la forme de l'opinion qui sera exprimée sur les états financiers résumés (voir les paragraphes 9 à 11).

7. Si l'auditeur conclut que les critères appliqués sont inacceptables ou s'il ne peut obtenir la confirmation de la direction mentionnée à l'alinéa 6 b), il ne doit pas accepter la mission visant la délivrance d'un rapport sur les états financiers résumés, à moins qu'un texte légal ou réglementaire ne l'y oblige. Une mission réalisée conformément à un tel texte légal ou réglementaire n'est pas conforme à la présente norme ISA. Par conséquent, l'auditeur ne doit pas indiquer dans son rapport sur les états financiers résumés qu'une telle mission a été réalisée conformément à la présente norme ISA. Il doit faire mention de ce fait de manière appropriée dans les termes et conditions de la mission. L'auditeur doit également déterminer l'incidence que cette situation peut avoir sur la mission d'audit des états financiers dont sont tirés les états financiers résumés.

Nature des procédures

8. Pour fonder son opinion sur les états financiers résumés, l'auditeur doit mettre en œuvre les procédures suivantes, ainsi que toute autre procédure qu'il peut considérer comme nécessaire :

   a) Évaluer si les états financiers résumés indiquent de façon adéquate qu'ils constituent un résumé et de quels états financiers audités ils sont tirés.

b) Lorsque les états financiers résumés ne sont pas accompagnés des états financiers audités, évaluer s'ils décrivent clairement :

   i) auprès de qui ou à quel endroit on peut se procurer les états financiers audités ;

   ii) le texte légal ou réglementaire qui précise qu'il n'est pas obligatoire de mettre les états financiers audités à la disposition des utilisateurs auxquels sont destinés les états financiers résumés et qui établit les critères pour la préparation des états financiers résumés.

c) Évaluer si les états financiers résumés fournissent des informations adéquates sur les critères appliqués.

d) Comparer les états financiers résumés avec les informations correspondantes contenues dans les états financiers audités pour déterminer s'ils concordent avec ces informations ou peuvent être recalculés à partir de ces informations.

e) Évaluer si les états financiers résumés ont été préparés conformément aux critères appliqués.

f) Évaluer, au regard de l'usage prévu des états financiers résumés, si ces derniers contiennent les informations nécessaires et font l'objet d'un niveau de regroupement approprié, de sorte qu'ils ne soient pas trompeurs dans les circonstances.

g) Évaluer si les utilisateurs auxquels sont destinés les états financiers résumés auront accès aux états financiers audités sans trop de difficulté, sauf si un texte légal ou réglementaire prévoit qu'il n'est pas obligatoire de les mettre à leur disposition et établit des critères pour la préparation des états financiers résumés. (Réf. : par. A8)

Forme de l'opinion

9. Lorsque l'auditeur a conclu qu'une opinion non modifiée sur les états financiers résumés est appropriée, cette opinion doit, sauf disposition contraire d'un texte légal ou réglementaire, être formulée au moyen de l'un des libellés suivants : (Réf. : par. A9)

   a) les états financiers résumés ci-joints sont cohérents, dans tous leurs aspects significatifs, avec les états financiers audités, conformément [aux critères appliqués] ;

   b) les états financiers résumés ci-joints constituent un résumé fidèle des états financiers audités, conformément [aux critères appliqués].

10. Si un texte légal ou réglementaire prescrit un libellé pour la formulation de l'opinion sur les états financiers résumés qui s'écarte de ceux qui sont décrits au paragraphe 9, l'auditeur doit :

   a) mettre en œuvre les procédures décrites au paragraphe 8 ainsi que toute procédure complémentaire nécessaire pour lui permettre d'exprimer l'opinion prescrite ;

   b) évaluer s'il y a un risque que les utilisateurs des états financiers résumés se méprennent sur l'opinion de l'auditeur sur les états financiers résumés et, dans l'affirmative, s'il est possible d'atténuer ce risque en ajoutant des explications dans son rapport sur les états financiers résumés.

11. Si, dans le cas de l'alinéa 10 b), l'auditeur conclut que l'ajout d'explications dans son rapport sur les états financiers résumés ne permettrait pas d'atténuer le risque de méprise, il ne doit pas accepter la mission, à moins qu'un texte légal ou réglementaire ne l'y oblige. Une mission réalisée conformément à un tel texte légal ou réglementaire n'est pas conforme à la présente norme ISA. Par conséquent, l'auditeur ne doit pas indiquer dans son rapport sur les états financiers résumés que la mission a été réalisée conformément à la présente norme ISA.

Calendrier des travaux et événements postérieurs à la date du rapport de l'auditeur sur les états financiers audités

12. Il peut arriver que la date du rapport de l'auditeur sur les états financiers résumés soit postérieure à celle du rapport de l'auditeur sur les états financiers audités. En pareil cas, l'auditeur doit indiquer dans son rapport sur les états financiers résumés que ni les états financiers résumés ni les états financiers audités ne reflètent les incidences d'événements survenus après la date du rapport de l'auditeur sur les états financiers audités. (Réf. : par. A10)

13. Il se peut que l'auditeur prenne connaissance de faits qui existaient à la date de son rapport sur les états financiers audités, mais dont il ignorait alors l'existence. En pareil cas, l'auditeur ne doit pas délivrer de rapport sur les états financiers résumés tant qu'il n'a pas examiné ces faits par rapport aux états financiers audités conformément à la norme ISA 560[3].

Informations présentées dans les documents contenant les états financiers résumés

14. L'auditeur doit lire les informations présentées dans le document contenant les états financiers résumés et son rapport sur ces états en cherchant à voir s'il existe une incohérence significative entre ces informations et les états financiers résumés.

15. Si l'auditeur relève une incohérence significative, il doit s'en entretenir avec la direction et déterminer s'il est nécessaire de réviser les états financiers résumés ou les informations présentées dans le document contenant les états financiers résumés et son rapport sur ces états. Si l'auditeur détermine qu'il est nécessaire de réviser ces informations et que la direction refuse de le faire, il doit prendre les mesures appropriées dans les circonstances, y compris la considération des incidences sur son rapport sur les états financiers résumés. (Réf. : par. A11 à A16)

Rapport de l'auditeur sur les états financiers résumés

Éléments du rapport de l'auditeur

16. Le rapport de l'auditeur sur les états financiers résumés doit contenir les éléments suivants[4] : (Réf. : par. A23)

    a) un titre indiquant clairement qu'il s'agit du rapport d'un auditeur indépendant ; (Réf. : par. A17)

    b) un destinataire ; (Réf. : par. A18)

---

[3] Norme ISA 560, *Événements postérieurs à la date de clôture*.

[4] Les paragraphes 19 et 20, qui traitent des cas où le rapport de l'auditeur sur les états financiers audités a été modifié, exigent la présentation d'autres éléments qui s'ajoutent à ceux qui sont énumérés dans le présent paragraphe.

c) la désignation des états financiers résumés sur lesquels porte le rapport de l'auditeur, y compris l'intitulé de chacun des états financiers qui les composent ; (Réf. : par. A19)

d) la désignation des états financiers audités ;

e) sous réserve du paragraphe 20, une opinion clairement exprimée (voir les paragraphes 9 à 11) ;

f) un énoncé indiquant que les états financiers résumés ne contiennent pas toutes les informations exigées par le référentiel d'information financière appliqué pour la préparation des états financiers audités et que la lecture des états financiers résumés et du rapport de l'auditeur sur ceux-ci ne saurait se substituer à la lecture des états financiers audités et du rapport de l'auditeur sur ces derniers ;

g) le cas échéant, l'énoncé exigé par le paragraphe 12 ;

h) la mention du rapport de l'auditeur sur les états financiers audités, de la date de ce rapport et, sous réserve des dispositions des paragraphes 19 et 20, du fait que les états financiers audités ont fait l'objet d'une opinion non modifiée ;

i) une description de la responsabilité de la direction[5] à l'égard des états financiers résumés, indiquant que la direction[6] est responsable de la préparation des états financiers résumés conformément aux critères appliqués ;

j) un énoncé précisant que l'auditeur a la responsabilité d'exprimer, sur la base des procédures mises en œuvre conformément à la présente norme ISA, une opinion indiquant si les états financiers résumés sont cohérents, dans tous leurs aspects significatifs, avec les états financiers audités [ou *constituent un résumé fidèle des états financiers audités*] ;

k) la signature de l'auditeur ;

l) l'adresse de l'auditeur ;

m) la date du rapport de l'auditeur. (Réf. : par. A20)

17. Si le destinataire des états financiers résumés n'est pas le même que celui du rapport de l'auditeur sur les états financiers audités, l'auditeur doit évaluer s'il est approprié de désigner un destinataire différent. (Réf. : par. A18)

18. La date que l'auditeur appose sur son rapport sur les états financiers résumés ne doit être antérieure : (Réf. : par. A20)

a) ni à la date à laquelle il a obtenu les éléments probants suffisants et appropriés lui permettant de fonder son opinion, y compris les éléments attestant que les états financiers résumés ont été préparés et que les personnes habilitées à le faire ont déclaré qu'elles en assumaient la responsabilité ;

b) ni à la date du rapport de l'auditeur sur les états financiers audités.

---

[5] Le cas échéant, utiliser une autre désignation qui est appropriée dans le contexte juridique du pays.

[6] Le cas échéant, utiliser une autre désignation qui est appropriée dans le contexte juridique du pays.

Mention du rapport de l'auditeur sur les états financiers audités (Réf. : par. A23)

19. Lorsque le rapport de l'auditeur sur les états financiers audités comporte l'un ou l'autre des éléments suivants :

a) une opinion avec réserve, conformément à la norme ISA 705 (révisée)[7] ;

b) un paragraphe d'observations ou un paragraphe sur d'autres points, conformément à la norme ISA 706 (révisée)[8] ;

c) une section « Incertitude significative liée à la continuité de l'exploitation », conformément à la norme ISA 570 (révisée)[9] ;

d) la communication des questions clés de l'audit, conformément à la norme ISA 701[10] ;

e) un énoncé décrivant une anomalie significative non corrigée présente dans les autres informations, conformément à la norme ISA 720 (révisée)[11] ;

et que l'auditeur est convaincu que les états financiers résumés sont cohérents, dans tous leurs aspects significatifs, avec les états financiers audités ou qu'ils constituent, dans tous leurs aspects significatifs, un résumé fidèle des états financiers audités, conformément aux critères appliqués, le rapport de l'auditeur sur les états financiers résumés doit, en plus de contenir les éléments énumérés au paragraphe 16 :

i) énoncer que le rapport de l'auditeur sur les états financiers audités comporte une opinion avec réserve, un paragraphe d'observations ou un paragraphe sur d'autres points, une section « Incertitude significative liée à la continuité de l'exploitation », la communication des questions clés de l'audit ou un énoncé décrivant une anomalie significative non corrigée présente dans les autres informations, (Réf. : par. A21)

ii) décrire, selon le cas : (Réf. : par. A22)

a. le fondement de l'opinion avec réserve sur les états financiers audités et son incidence, le cas échéant, sur les états financiers résumés,

b. le contenu du paragraphe d'observations, du paragraphe sur d'autres points ou de la section « Incertitude significative liée à la continuité de l'exploitation » du rapport de l'auditeur sur les états financiers audités et leurs incidences, le cas échéant, sur les états financiers résumés,

c. l'anomalie significative non corrigée présente dans les autres informations ainsi que ses incidences, le cas échéant, sur les informations incluses dans un document contenant les états financiers résumés et le rapport de l'auditeur sur ces états. (Réf. : par. A15)

---

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

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

9 Norme ISA 570 (révisée), *Continuité de l'exploitation*, paragraphe 22.

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

11 Norme ISA 720 (révisée), *Responsabilités de l'auditeur concernant les autres informations*.

20. Lorsque le rapport de l'auditeur sur les états financiers audités est assorti d'une opinion défavorable ou fait état de l'impossibilité d'exprimer une opinion, le rapport de l'auditeur sur les états financiers résumés doit, en plus de contenir les éléments énumérés au paragraphe 16 :

    a) indiquer que le rapport de l'auditeur sur les états financiers audités est assorti d'une opinion défavorable ou fait état de l'impossibilité d'exprimer une opinion ;

    b) décrire le fondement de cette opinion défavorable ou de cette impossibilité d'exprimer une opinion ;

    c) indiquer qu'en raison de cette opinion défavorable ou de cette impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers audités, il n'est pas approprié d'exprimer une opinion sur les états financiers résumés. (Réf. : par. A23)

Expression d'une opinion modifiée sur les états financiers résumés

21. Si les états financiers résumés ne sont pas cohérents, dans tous leurs aspects significatifs, avec les états financiers audités ou ne constituent pas un résumé fidèle des états financiers audités, conformément aux critères appliqués, et que la direction refuse d'apporter les modifications nécessaires, l'auditeur doit exprimer une opinion défavorable sur les états financiers résumés. (Réf. : par. A23)

Restriction à la diffusion ou à l'utilisation du rapport, ou avertissement aux lecteurs concernant le référentiel comptable

22. Lorsque la diffusion ou l'utilisation du rapport de l'auditeur sur les états financiers audités fait l'objet d'une restriction, ou que ce rapport contient un avertissement aux lecteurs expliquant que les états financiers audités ont été préparés conformément à un référentiel à usage particulier, l'auditeur doit inclure une restriction ou un avertissement similaire dans son rapport sur les états financiers résumés.

Données comparatives

23. Si les états financiers audités contiennent des données comparatives, mais que les états financiers résumés n'en contiennent pas, l'auditeur doit déterminer si une telle omission est raisonnable dans les circonstances de la mission. En cas d'omission déraisonnable, l'auditeur doit en déterminer l'incidence sur son rapport sur les états financiers résumés. (Réf. : par. A24)

24. Si les états financiers résumés contiennent des données comparatives ayant fait l'objet d'un rapport délivré par un autre auditeur, le rapport de l'auditeur sur les états financiers résumés doit également comprendre les éléments que la norme ISA 710 impose à l'auditeur d'inclure dans son rapport sur les états financiers audités[12]. (Réf. : par. A25)

Informations supplémentaires non auditées présentées avec les états financiers résumés

25. L'auditeur doit évaluer si les informations supplémentaires non auditées présentées, le cas échéant, avec les états financiers résumés sont clairement différenciées des états financiers résumés. S'il conclut que l'entité ne différencie pas clairement les informations supplémentaires non auditées, il doit demander à la direction d'en modifier le mode de présentation. En cas de

[12] Norme ISA 710, *Informations comparatives — Chiffres correspondants et états financiers comparatifs*.

refus de la direction, l'auditeur doit expliquer dans son rapport sur les états financiers résumés que les informations supplémentaires ne sont pas couvertes par ce rapport. (Réf. : par. A26)

Association du nom de l'auditeur

26. Si l'auditeur apprend que l'entité a l'intention de mentionner dans un document contenant les états financiers résumés qu'il a délivré un rapport sur ces états financiers résumés, mais qu'elle n'entend pas y inclure ce rapport, il doit demander à la direction d'y inclure son rapport. Si elle ne le fait pas, l'auditeur doit déterminer et prendre d'autres mesures appropriées conçues pour empêcher la direction d'associer indûment son nom aux états financiers résumés dans le document en question. (Réf. : par. A27)

27. Il peut arriver que l'auditeur ait pour mission de délivrer un rapport sur les états financiers d'une entité, mais non sur les états financiers résumés. Dans ce cas, s'il apprend que l'entité a l'intention d'énoncer dans un document son nom et le fait que les états financiers résumés sont tirés des états financiers qu'il a audités, l'auditeur doit s'assurer que :

a) son nom est mentionné dans le contexte de son rapport sur les états financiers audités ;

b) l'énoncé ne donne pas l'impression qu'il a délivré un rapport sur les états financiers résumés.

Si l'une ou l'autre de ces conditions n'est pas remplie, l'auditeur doit demander à la direction de modifier l'énoncé concerné de manière à répondre auxdites conditions ou de ne pas mentionner son nom dans le document. Une autre solution consisterait pour l'entité à donner mission à l'auditeur de délivrer un rapport sur les états financiers résumés et à inclure ce rapport dans le document. Si la direction ne modifie pas l'énoncé, ne supprime pas la mention du nom de l'auditeur, ni n'inclut un rapport de l'auditeur sur les états financiers résumés dans le document comportant les états financiers résumés, l'auditeur doit aviser la direction qu'il désapprouve la mention qui est faite de son nom et déterminer et prendre d'autres mesures appropriées conçues pour empêcher la direction de faire indûment mention de son nom. (Réf. : par. A27)

***

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Acceptation de la mission (Réf. : par. 5 et 6)

A1. Par suite de l'audit des états financiers dont sont tirés les états financiers résumés, l'auditeur possède les connaissances nécessaires pour s'acquitter de ses responsabilités concernant les états financiers résumés conformément à la présente norme ISA. L'application de la présente norme ISA ne permettra pas à l'auditeur de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder son opinion sur les états financiers résumés s'il n'a pas également audité les états financiers dont sont tirés les états financiers résumés.

A2. La confirmation de la direction concernant les éléments décrits au paragraphe 6 peut être attestée par son acceptation écrite des termes et conditions de la mission.

Critères (Réf. : alinéa 6 a))

A3. La préparation des états financiers résumés exige de la direction qu'elle détermine les informations qui auront à être reflétées dans les états financiers résumés afin que ceux-ci soient cohérents, dans tous leurs aspects significatifs, avec les états financiers audités ou qu'ils

constituent un résumé fidèle de ces états. Étant donné que les états financiers résumés contiennent, de par leur nature, des données regroupées et des informations moins nombreuses, le risque est plus grand que ces états financiers ne contiennent pas l'information nécessaire pour qu'ils ne soient pas trompeurs dans les circonstances. Ce risque augmente lorsqu'il n'existe pas de critères établis pour la préparation des états financiers résumés.

A4. Les facteurs susceptibles d'influer sur la détermination par l'auditeur du caractère acceptable des critères appliqués comprennent :

- la nature de l'entité ;
- l'usage prévu des états financiers résumés ;
- les besoins d'information des utilisateurs auxquels sont destinés les états financiers résumés ;
- la question de savoir si les critères appliqués conduiront à des états financiers résumés qui ne seront pas trompeurs dans les circonstances.

A5. Les critères pour la préparation des états financiers résumés peuvent être établis par un organisme de normalisation autorisé ou reconnu ou prescrits par des textes légaux ou réglementaires. De même que pour les états financiers, selon les explications de la norme ISA 210[13] l'auditeur peut bien souvent présumer que ces critères sont acceptables.

A6. En l'absence de critères établis pour la préparation des états financiers résumés, la direction peut en élaborer, en se fondant par exemple sur la pratique dans son secteur d'activité particulier. Des critères qui sont acceptables dans les circonstances conduiront à des états financiers résumés qui :

a) indiquent de façon adéquate qu'ils constituent un résumé et de quels états financiers audités ils sont tirés ;

b) décrivent clairement auprès de qui ou à quel endroit on peut se procurer les états financiers audités ou, si un texte légal ou réglementaire précise qu'il n'est pas obligatoire que les états financiers audités soient mis à la disposition des utilisateurs auxquels sont destinés les états financiers résumés et que ce texte établit les critères pour la préparation des états financiers résumés, ce texte légal ou réglementaire ;

c) fournissent des informations adéquates sur les critères appliqués ;

d) concordent avec les informations correspondantes contenues dans les états financiers audités ou peuvent être recalculés à partir de ces informations ;

e) compte tenu de leur usage prévu, contiennent les informations nécessaires et font l'objet d'un niveau de regroupement approprié, de telle sorte qu'ils ne soient pas trompeurs dans les circonstances.

A7. À titre d'exemple, un titre formulé comme suit : « États financiers résumés préparés à partir des états financiers audités pour l'exercice clos le 31 décembre 20X1 », indique de façon adéquate

[13] Norme ISA 210, *Accord sur les termes et conditions d'une mission d'audit*, paragraphes A3, A8 et A9.

que les états financiers constituent un résumé et de quels états financiers audités ils sont tirés, comme il est mentionné à l'alinéa A6 a).

Évaluation de la disponibilité des états financiers audités (Réf. : alinéa 8 g))

A8. Lorsqu'il évalue si les utilisateurs auxquels sont destinés les états financiers résumés ont accès aux états financiers audités sans trop de difficulté, l'auditeur tient compte de certains facteurs, dont les suivants :

- si les états financiers résumés mentionnent clairement auprès de qui ou à quel endroit on peut se procurer les états financiers audités ;
- si les états financiers audités ont été rendus publics ;
- si la direction a établi un processus pour que les utilisateurs auxquels sont destinés les états financiers résumés puissent avoir facilement accès aux états financiers audités.

Forme de l'opinion (Réf. : par. 9)

A9. Si l'auditeur conclut, en se fondant sur une évaluation des éléments probants qu'il a obtenus en mettant en œuvre les procédures mentionnées au paragraphe 8, qu'une opinion non modifiée sur les états financiers résumés est appropriée, il peut exprimer cette opinion en utilisant l'un des libellés énoncés au paragraphe 9. Le choix de l'auditeur quant au libellé à utiliser peut être influencé par les pratiques généralement reconnues dans le pays concerné.

Calendrier des travaux et événements postérieurs à la date du rapport de l'auditeur sur les états financiers audités (Réf. : par. 12)

A10. Les procédures décrites au paragraphe 8 sont souvent mises en œuvre au cours de l'audit des états financiers, ou immédiatement après. Lorsque l'auditeur délivre son rapport sur les états financiers résumés après l'achèvement de l'audit des états financiers, il n'est pas tenu d'obtenir des éléments probants additionnels sur les états financiers audités, ni de faire état des incidences d'événements survenus après la date du rapport de l'auditeur sur les états financiers audités, étant donné que les états financiers résumés sont tirés des états financiers audités et qu'ils ne constituent pas une mise à jour de ces derniers.

Informations présentées dans les documents contenant les états financiers résumés (Réf. : par. 14 et 15)

A11. La norme ISA 720 (révisée) traite des responsabilités de l'auditeur concernant les autres informations dans un audit d'états financiers. Dans le contexte de la norme ISA 720 (révisée), les autres informations sont des informations financières ou non financières (autres que les états financiers et le rapport de l'auditeur sur ces états), incluses dans le rapport annuel d'une entité. Un rapport annuel contient ou accompagne les états financiers et le rapport de l'auditeur sur ces états.

A12. En revanche, les paragraphes 14 et 15 traitent des responsabilités de l'auditeur concernant les informations qui sont présentées dans un document contenant également les états financiers résumés et le rapport de l'auditeur sur ces états. Ces informations peuvent comprendre :

- une partie ou la totalité des points dont traitent les autres informations contenues dans le rapport annuel (lorsque les états financiers résumés et le rapport de l'auditeur sur ces états sont inclus dans un rapport annuel résumé) ;
- des points dont ne traitent pas les autres informations contenues dans le rapport annuel.

A13. À la lecture des informations présentées dans un document contenant les états financiers résumés et le rapport de l'auditeur sur ces états, il se peut que l'auditeur découvre que ces informations sont trompeuses et qu'il doive prendre des mesures appropriées. Les règles de déontologie pertinentes[14] exigent que l'auditeur évite d'être sciemment associé à des informations lorsqu'il considère que ces informations contiennent une affirmation significativement fausse ou trompeuse, qu'elles contiennent des déclarations ou des informations fournies de façon inconsidérée ou encore qu'elles omettent ou occultent des informations exigées, lorsque cette omission ou modification est de nature trompeuse.

Informations présentées dans un document contenant les états financiers résumés et traitant en partie ou en totalité des mêmes points que les autres informations contenues dans le rapport annuel

A14. Lorsque des informations sont présentées dans un document contenant les états financiers résumés et le rapport de l'auditeur sur ces états et que ces informations traitent en partie ou en totalité des mêmes points que les autres informations contenues dans le rapport annuel, les travaux exécutés à l'égard de ces autres informations conformément à la norme ISA 720 (révisée) peuvent convenir aux fins des paragraphes 14 et 15 de la présente norme ISA.

A15. Lorsque le rapport de l'auditeur sur les états financiers audités fait état de la présence d'une anomalie significative non corrigée dans les autres informations et que cette anomalie significative non corrigée concerne un point dont traitent les informations présentées dans un document contenant les états financiers résumés et le rapport de l'auditeur sur ces états, il se peut qu'il existe une incohérence significative entre les états financiers résumés et ces informations, ou que ces informations soient trompeuses.

Informations présentées dans un document contenant les états financiers résumés et traitant de points dont les autres informations contenues dans le rapport annuel ne traitent pas

A16. La norme ISA 720 (révisée) peut, moyennant les adaptations nécessaires selon les circonstances, être utile à l'auditeur pour déterminer les mesures appropriées à la suite d'un refus de la direction de réviser les informations, y compris la considération des incidences sur son rapport sur les états financiers résumés.

Rapport de l'auditeur sur les états financiers résumés

Éléments du rapport de l'auditeur

Titre (Réf. : alinéa 16 a))

A17. Un titre indiquant qu'il s'agit du rapport d'un auditeur indépendant, par exemple « Rapport de l'auditeur indépendant », fait ressortir que l'auditeur a satisfait à toutes les règles de déontologie pertinentes concernant l'indépendance. Cela permet de distinguer le rapport de l'auditeur indépendant des rapports délivrés par d'autres personnes.

---

[14] *International Code of Ethics for Professional Accountants (including International Independence Standards)* du Conseil des normes internationales de déontologie comptable (Code de l'IESBA), paragraphe R111.2.

Destinataire (Réf. : alinéa 16 b) et par. 17)

A18. Certains facteurs peuvent avoir une incidence sur l'évaluation par l'auditeur du caractère approprié du destinataire des états financiers résumés, notamment les termes et conditions de la mission, la nature de l'entité et l'usage prévu des états financiers résumés.

Désignation des états financiers résumés (Réf. : alinéa 16 c))

A19. Lorsque l'auditeur sait que les états financiers résumés seront inclus dans un document contenant des informations autres que les états financiers résumés et le rapport de l'auditeur sur ces états, il peut considérer la possibilité, si le mode de présentation le permet, d'indiquer le numéro des pages sur lesquelles les états financiers résumés sont présentés. Cela permettra aux lecteurs de repérer plus facilement les états financiers résumés sur lesquels porte le rapport de l'auditeur.

Date du rapport de l'auditeur (Réf. : alinéa 16 m) et par. 18)

A20. Les termes et conditions de la mission, la nature de l'entité et l'usage prévu des états financiers résumés déterminent quelles sont les personnes habilitées à conclure que les états financiers résumés ont été préparés et à en assumer la responsabilité.

Mention du rapport de l'auditeur sur les états financiers audités (Réf. : par. 19)

A21. L'alinéa 19 i) de la présente norme ISA exige que l'auditeur mentionne dans son rapport sur les états financiers résumés le fait qu'une ou des questions clés de l'audit sont communiquées dans son rapport sur les états financiers audités conformément à la norme ISA 701[15]. Toutefois, l'auditeur n'est pas tenu de décrire chacune des questions clés de l'audit dans son rapport sur les états financiers résumés.

A22. Les énoncés et descriptions exigés par le paragraphe 19 visent à attirer l'attention sur ces questions et ne sauraient se substituer à la lecture du rapport de l'auditeur sur les états financiers audités. Les descriptions exigées visent à communiquer la nature de la ou des questions ; il n'est pas nécessaire d'y reproduire dans son intégralité le texte correspondant du rapport de l'auditeur sur les états financiers audités.

Exemples (Réf. : par. 16, 19 à 21)

A23. L'annexe de la présente norme ISA contient des exemples de rapports d'audit sur des états financiers résumés qui, selon le cas :

a) font l'objet d'une opinion non modifiée ;

b) sont tirés d'états financiers audités sur lesquels l'auditeur a exprimé une opinion modifiée ;

c) font l'objet d'une opinion modifiée ;

d) sont tirés d'états financiers audités dont le rapport de l'auditeur comporte un énoncé décrivant une anomalie significative non corrigée présente dans les autres informations selon la norme ISA 720 (révisée) ;

[15] Norme ISA 701, paragraphe 13.

e) sont tirés d'états financiers audités dont le rapport de l'auditeur comporte une section « Incertitude significative liée à la continuité de l'exploitation » et dans lequel d'autres questions clés de l'audit sont communiquées.

Données comparatives (Réf. : par. 23 et 24)

A24. Si les états financiers audités contiennent des données comparatives, on peut supposer que les états financiers résumés en contiendront également. Les données comparatives contenues dans les états financiers audités peuvent être des chiffres correspondants ou des informations financières comparatives. La norme ISA 710 décrit l'incidence de cette distinction sur le rapport de l'auditeur sur les états financiers, notamment en ce qui concerne la mention des autres auditeurs qui ont audité les états financiers de la période précédente.

A25. La nature et l'objectif des états financiers résumés, les critères appliqués ainsi que les besoins d'information des utilisateurs auxquels sont destinés les états financiers résumés constituent certains des facteurs susceptibles d'influer sur la détermination par l'auditeur du caractère raisonnable ou non d'une omission de données comparatives.

Informations supplémentaires non auditées présentées avec les états financiers résumés (Réf. : par. 25)

A26. La norme ISA 700 (révisée)[16] contient des exigences et des indications à appliquer lorsque des informations supplémentaires non auditées sont présentées avec les états financiers audités qui, une fois adaptées au contexte dans la mesure nécessaire, peuvent être utiles pour l'application de l'exigence formulée au paragraphe 25.

Association du nom de l'auditeur (Réf. : par. 26 et 27)

A27. Si la direction refuse d'obtempérer, l'auditeur peut prendre d'autres mesures appropriées, notamment informer les utilisateurs visés et les autres tiers utilisateurs connus du fait que son nom est indûment mentionné. La ligne de conduite à adopter par l'auditeur dépend de ses droits et obligations juridiques. En conséquence, l'auditeur peut considérer utile d'obtenir un avis juridique.

[16] Norme ISA 700 (révisée), *Opinion et rapport sur des états financiers*, paragraphes 53 et 54.

Annexe

(Réf. : par. A23)

Exemples de rapports de l'auditeur indépendant sur des états financiers résumés

- Exemple 1 : Rapport de l'auditeur sur des états financiers résumés préparés conformément à des critères établis. Une opinion non modifiée a été exprimée sur les états financiers audités. La date du rapport de l'auditeur sur les états financiers résumés est postérieure à la date du rapport de l'auditeur sur les états financiers dont sont tirés les états financiers résumés. Le rapport de l'auditeur sur les états financiers audités comporte une section « Incertitude significative liée à la continuité de l'exploitation » et d'autres questions clés de l'audit y sont communiquées.
- Exemple 2 : Rapport de l'auditeur sur des états financiers résumés préparés conformément à des critères élaborés par la direction et présentés adéquatement dans les états financiers résumés. L'auditeur a déterminé que les critères appliqués étaient acceptables dans les circonstances. Une opinion non modifiée a été exprimée sur les états financiers audités. Le rapport de l'auditeur sur les états financiers résumés porte la même date que le rapport de l'auditeur sur les états financiers dont sont tirés les états financiers résumés. Le rapport de l'auditeur sur les états financiers audités comporte un énoncé décrivant une anomalie significative non corrigée présente dans les autres informations. Les autres informations auxquelles a trait cette anomalie significative non corrigée sont également présentées dans un document contenant les états financiers résumés et le rapport de l'auditeur sur ces états.
- Exemple 3 : Rapport de l'auditeur sur des états financiers résumés préparés conformément à des critères élaborés par la direction et présentés adéquatement dans les états financiers résumés. L'auditeur a déterminé que les critères appliqués étaient acceptables dans les circonstances. Une opinion avec réserve a été exprimée sur les états financiers audités. Le rapport de l'auditeur sur les états financiers résumés porte la même date que le rapport de l'auditeur sur les états financiers dont sont tirés les états financiers résumés.
- Exemple 4 : Rapport de l'auditeur sur des états financiers résumés préparés conformément à des critères élaborés par la direction et présentés adéquatement dans les états financiers résumés. L'auditeur a déterminé que les critères appliqués étaient acceptables dans les circonstances. Une opinion défavorable a été exprimée sur les états financiers audités. Le rapport de l'auditeur sur les états financiers résumés porte la même date que le rapport de l'auditeur sur les états financiers dont sont tirés les états financiers résumés.
- Exemple 5 : Rapport de l'auditeur sur des états financiers résumés préparés conformément à des critères établis. Une opinion non modifiée a été exprimée sur les états financiers audités. L'auditeur conclut à l'impossibilité d'exprimer une opinion non modifiée sur les états financiers résumés. Le rapport de l'auditeur sur les états financiers résumés porte la même date que le rapport de l'auditeur sur les états financiers dont sont tirés les états financiers résumés.

Exemple 1 :

Les circonstances sont notamment les suivantes :

- **Une opinion non modifiée a été exprimée sur les états financiers audités d'une entité cotée.**
- **Il existe des critères établis pour la préparation des états financiers résumés.**
- **La date du rapport de l'auditeur sur les états financiers résumés est postérieure à la date du rapport de l'auditeur sur les états financiers dont sont tirés les états financiers résumés.**
- **Le rapport de l'auditeur sur les états financiers audités comporte une section « Incertitude significative liée à la continuité de l'exploitation ».**
- **D'autres questions clés de l'audit sont communiquées dans le rapport de l'auditeur sur les états financiers audités[1].**

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT SUR LES ÉTATS FINANCIERS RÉSUMÉS

[Destinataire approprié]

Opinion

Les états financiers résumés, qui comprennent le bilan résumé au 31 décembre 20X1, le compte de résultat résumé, l'état résumé des variations des capitaux propres et le tableau résumé des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, ainsi que les notes annexes, sont tirés des états financiers audités de la société ABC pour l'exercice clos le 31 décembre 20X1.

À notre avis, les états financiers résumés ci-joints constituent un résumé fidèle des états financiers audités, conformément aux [décrire les critères établis].

États financiers résumés

Les états financiers résumés ne contiennent pas toutes les informations requises par [décrire le référentiel d'information financière utilisé pour la préparation des états financiers audités de la société ABC]. La lecture des états financiers résumés et du rapport de l'auditeur sur ceux-ci ne saurait par conséquent se substituer à la lecture des états financiers audités et du rapport de l'auditeur sur ces derniers. Ni les états financiers résumés ni les états financiers audités ne reflètent les incidences d'événements postérieurs à la date de notre rapport sur les états financiers audités.

Les états financiers audités et notre rapport sur ces états

Nous avons exprimé une opinion non modifiée sur les états financiers audités dans notre rapport daté du 15 février 20X2. Ce rapport contient également les éléments suivants :

- une section « Incertitude significative liée à la continuité de l'exploitation » qui attire l'attention sur la note 6 des états financiers audités. Celle-ci indique que la société ABC a subi une

[1] Comme il est expliqué au paragraphe 15 de la norme ISA 701, même si une incertitude significative liée à la continuité de l'exploitation constitue, par sa nature même, une question clé de l'audit, elle doit être présentée dans une section distincte du rapport de l'auditeur conformément au paragraphe 22 de la norme ISA 570 (révisée).

perte nette de ZZZ au cours de l'exercice clos le 31 décembre 20X1 et que, à cette date, les passifs courants de la société ABC excédaient de YYY le total de ses actifs. Ces événements ou situations, conjugués aux autres questions exposées dans la note 6, indiquent l'existence d'une incertitude significative susceptible de jeter un doute important sur la capacité de la société ABC à poursuivre son exploitation. Ces questions sont traitées dans la note 5 des états financiers résumés ;

- la communication d'autres[2] questions clés de l'audit. [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[3].]

Responsabilité de la direction[4] à l'égard des états financiers résumés

La direction est responsable de la préparation des états financiers résumés conformément aux [décrire les critères établis].

Responsabilité de l'auditeur

Notre responsabilité consiste à exprimer une opinion indiquant si les états financiers résumés constituent un résumé fidèle des états financiers audités, sur la base des procédures que nous avons mises en œuvre conformément à la Norme internationale d'audit (ISA) 810 (révisée), *Missions visant la délivrance d'un rapport sur des états financiers résumés*.

[Signature de l'auditeur]

[Adresse de l'auditeur]

[Date du rapport de l'auditeur]

---

[2] Dans les cas où il n'existe pas d'incertitude significative liée à la continuité de l'exploitation, il n'est pas nécessaire d'inclure le mot « autres » dans l'énoncé portant sur la communication des questions clés de l'audit.

[3] L'auditeur peut ajouter des explications concernant les questions clés de l'audit jugées utiles aux utilisateurs de son rapport sur les états financiers résumés.

[4] Le cas échéant, utiliser une autre désignation qui est appropriée dans le contexte juridique du pays.

Exemple 2 :

Les circonstances sont notamment les suivantes :

- **Une opinion non modifiée a été exprimée sur les états financiers audités.**
- **Des critères ont été élaborés par la direction et sont adéquatement présentés dans la note X. L'auditeur a déterminé que ces critères étaient acceptables dans les circonstances.**
- **Le rapport de l'auditeur sur les états financiers résumés porte la même date que le rapport de l'auditeur sur les états financiers dont sont tirés les états financiers résumés.**
- **Le rapport de l'auditeur sur les états financiers audités comporte un énoncé décrivant une anomalie significative non corrigée présente dans les autres informations. Les autres informations auxquelles a trait cette anomalie significative non corrigée sont également présentées dans un document contenant les états financiers résumés et le rapport de l'auditeur sur ces états.**

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT SUR LES ÉTATS FINANCIERS RÉSUMÉS

[Destinataire approprié]

Opinion

Les états financiers résumés, qui comprennent le bilan résumé au 31 décembre 20X1, le compte de résultat résumé, l'état résumé des variations des capitaux propres et le tableau résumé des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, ainsi que les notes annexes, sont tirés des états financiers audités de la société ABC pour l'exercice clos le 31 décembre 20X1.

À notre avis, les états financiers résumés ci-joints constituent un résumé fidèle des états financiers audités, sur la base des critères décrits dans la note X.

États financiers résumés

Les états financiers résumés ne contiennent pas toutes les informations requises par [décrire le référentiel d'information financière utilisé pour la préparation des états financiers audités de la société ABC]. La lecture des états financiers résumés et du rapport de l'auditeur sur ceux-ci ne saurait par conséquent se substituer à la lecture des états financiers audités et du rapport de l'auditeur sur ces derniers.

Les états financiers audités et notre rapport sur ces états

Nous avons exprimé une opinion non modifiée sur les états financiers audités dans notre rapport daté du 15 février 20X2. [Les états financiers audités sont inclus dans le rapport annuel de 20X1. Le rapport de l'auditeur sur les états financiers audités comporte un énoncé décrivant une anomalie significative non corrigée dans les autres informations figurant dans le rapport de gestion inclus dans le rapport annuel de 20X1. Le rapport de gestion et l'anomalie significative non corrigée qu'il comporte figurent également dans le rapport annuel résumé de 20X1.] [*Décrire l'anomalie significative non corrigée présente dans les autres informations*.]

Responsabilité de la direction[5] à l'égard des états financiers résumés

La direction est responsable de la préparation des états financiers résumés, sur la base des critères décrits dans la note X.

Responsabilité de l'auditeur

Notre responsabilité consiste à exprimer une opinion indiquant si les états financiers résumés constituent un résumé fidèle des états financiers audités, sur la base des procédures que nous avons mises en œuvre conformément à la Norme internationale d'audit (ISA) 810 (révisée), *Missions visant la délivrance d'un rapport sur des états financiers résumés*.

[Signature de l'auditeur]

[Adresse de l'auditeur]

[Date du rapport de l'auditeur]

[5] Le cas échéant, utiliser une autre désignation appropriée dans le contexte juridique du pays.

Exemple 3 :

Les circonstances sont notamment les suivantes :

- **Une opinion avec réserve a été exprimée sur les états financiers audités.**
- **Des critères ont été élaborés par la direction et sont adéquatement présentés dans la note X. L'auditeur a déterminé que ces critères étaient acceptables dans les circonstances.**
- **Le rapport de l'auditeur sur les états financiers résumés porte la même date que le rapport de l'auditeur sur les états financiers dont sont tirés les états financiers résumés.**

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT SUR LES ÉTATS FINANCIERS RÉSUMÉS

[Destinataire approprié]

Opinion

Les états financiers résumés, qui comprennent l'état résumé de la situation financière au 31 décembre 20X1, l'état résumé du résultat global, l'état résumé des variations des capitaux propres et le tableau résumé des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, ainsi que les notes annexes, sont tirés des états financiers audités de la société ABC (la société) pour l'exercice clos le 31 décembre 20X1. Nous avons exprimé une opinion avec réserve sur ces états financiers dans notre rapport daté du 15 février 20X2[6].

À notre avis, les états financiers résumés ci-joints constituent un résumé fidèle des états financiers audités, sur la base des critères décrits dans la note X. Cependant, les états financiers résumés comportent une anomalie équivalente à celle des états financiers audités de la société ABC pour l'exercice clos le 31 décembre 20X1.

États financiers résumés

Les états financiers résumés ne contiennent pas toutes les informations requises par [décrire le référentiel d'information financière utilisé pour la préparation des états financiers audités de la société ABC]. La lecture des états financiers résumés et du rapport de l'auditeur sur ceux-ci ne saurait par conséquent se substituer à la lecture des états financiers audités et du rapport de l'auditeur sur ces derniers.

Les états financiers audités et notre rapport sur ces états

Nous avons exprimé une opinion avec réserve sur les états financiers audités dans notre rapport daté du 15 février 20X2. Notre opinion avec réserve était fondée sur le fait [que la direction n'a pas évalué les stocks au plus faible du coût et de la valeur nette de réalisation, mais les a évalués uniquement au coût, ce qui constitue une dérogation aux Normes internationales d'information financière (IFRS)]. La comptabilité de la société indique que si la direction avait évalué les stocks au plus faible du coût et de la valeur nette de réalisation, il aurait fallu

[6] Le fait de placer dans la section relative à l'opinion sur les états financiers résumés le renvoi à l'opinion avec réserve exprimée dans le rapport de l'auditeur sur les états financiers audités aide à faire comprendre aux utilisateurs que même si l'auditeur a exprimé une opinion non modifiée sur les états financiers résumés, ceux-ci reflètent des états financiers audités comportant une anomalie significative.

comptabiliser un montant de xxx pour ramener les stocks à leur valeur nette de réalisation. En conséquence, le coût des ventes aurait été augmenté de xxx, et les impôts sur le résultat, le bénéfice net et les capitaux propres auraient été diminués de xxx, xxx et xxx respectivement.

Responsabilité de la direction[7] à l'égard des états financiers résumés

La direction est responsable de la préparation des états financiers résumés, sur la base des critères décrits dans la note X.

Responsabilité de l'auditeur

Notre responsabilité consiste à exprimer une opinion indiquant si les états financiers résumés constituent un résumé fidèle des états financiers audités, sur la base des procédures que nous avons mises en œuvre conformément à la Norme internationale d'audit (ISA) 810 (révisée), *Missions visant la délivrance d'un rapport sur des états financiers résumés*.

[Signature de l'auditeur]

[Adresse de l'auditeur]

[Date du rapport de l'auditeur]

[7] Le cas échéant, utiliser une autre désignation qui est appropriée dans le contexte juridique du pays.

Exemple 4 :

Les circonstances sont notamment les suivantes :

- **Une opinion défavorable a été exprimée sur les états financiers audités.**
- **Des critères ont été élaborés par la direction et sont adéquatement présentés dans la note X. L'auditeur a déterminé que ces critères étaient acceptables dans les circonstances.**
- **Le rapport de l'auditeur sur les états financiers résumés porte la même date que le rapport de l'auditeur sur les états financiers dont sont tirés les états financiers résumés.**

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT SUR LES ÉTATS FINANCIERS RÉSUMÉS

[Destinataire approprié]

Impossibilité d'exprimer une opinion

Les états financiers résumés, qui comprennent le bilan résumé au 31 décembre 20X1, le compte de résultat résumé, l'état résumé des variations des capitaux propres et le tableau résumé des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, ainsi que les notes annexes, sont tirés des états financiers audités de la société ABC pour l'exercice clos le 31 décembre 20X1.

En raison de l'opinion défavorable sur les états financiers audités, dont traite la section « Les états financiers audités et notre rapport sur ces états » de notre rapport, il ne convient pas d'exprimer une opinion sur les états financiers résumés ci-joints.

États financiers résumés

Les états financiers résumés ne contiennent pas toutes les informations requises par [décrire le référentiel d'information financière utilisé pour la préparation des états financiers audités de la société ABC]. La lecture des états financiers résumés et du rapport de l'auditeur sur ceux-ci ne saurait par conséquent se substituer à la lecture des états financiers audités et du rapport de l'auditeur sur ces derniers.

Les états financiers audités et notre rapport sur ces états

Dans notre rapport daté du 15 février 20X2, nous avons exprimé une opinion défavorable sur les états financiers audités de la société ABC pour l'exercice clos le 31 décembre 20X1. Notre opinion défavorable était fondée sur le fait que [décrire le fondement de l'opinion défavorable].

Responsabilité de la direction[8] à l'égard des états financiers résumés

La direction est responsable de la préparation des états financiers résumés, sur la base des critères décrits dans la note X.

Responsabilité de l'auditeur

Notre responsabilité consiste à exprimer une opinion indiquant si les états financiers résumés constituent un résumé fidèle des états financiers audités, sur la base des procédures que nous

[8] Le cas échéant, utiliser une autre désignation qui est appropriée dans le contexte juridique du pays.

avons mises en œuvre conformément à la Norme internationale d'audit (ISA) 810 (révisée), *Missions visant la délivrance d'un rapport sur des états financiers résumés*.

[Signature de l'auditeur]

[Adresse de l'auditeur]

[Date du rapport de l'auditeur]

Exemple 5 :

Les circonstances sont notamment les suivantes :

- **Une opinion non modifiée a été exprimée sur les états financiers audités.**
- **Il existe des critères établis pour la préparation des états financiers résumés.**
- **L'auditeur conclut à l'impossibilité d'exprimer une opinion non modifiée sur les états financiers résumés.**
- **Le rapport de l'auditeur sur les états financiers résumés porte la même date que le rapport de l'auditeur sur les états financiers dont sont tirés les états financiers résumés.**

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT SUR LES ÉTATS FINANCIERS RÉSUMÉS

[Destinataire approprié]

Opinion défavorable

Les états financiers résumés, qui comprennent le bilan résumé au 31 décembre 20X1, le compte de résultat résumé, l'état résumé des variations des capitaux propres et le tableau résumé des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, ainsi que les notes annexes, sont tirés des états financiers audités de la société ABC pour l'exercice clos le 31 décembre 20X1.

À notre avis, compte tenu de l'importance du problème décrit dans la section « Fondement de l'opinion défavorable », les états financiers résumés ci-joints ne constituent pas un résumé fidèle des états financiers audités de la société ABC pour l'exercice clos le 31 décembre 20X1, conformément aux [décrire les critères établis].

Fondement de l'opinion défavorable

[Décrire le problème qui empêche les états financiers résumés de constituer un résumé fidèle des états financiers audités conformément aux critères appliqués.]

États financiers résumés

Les états financiers résumés ne contiennent pas toutes les informations requises par [décrire le référentiel d'information financière utilisé pour la préparation des états financiers audités de la société ABC]. La lecture des états financiers résumés et du rapport de l'auditeur sur ceux-ci ne saurait par conséquent se substituer à la lecture des états financiers audités et du rapport de l'auditeur sur ces derniers.

Les états financiers audités et notre rapport sur ces états

Nous avons exprimé une opinion non modifiée sur les états financiers audités dans notre rapport daté du 15 février 20X2.

Responsabilité de la direction[9] à l'égard des états financiers résumés

La direction est responsable de la préparation des états financiers résumés conformément aux [décrire les critères établis].

Responsabilité de l'auditeur

Notre responsabilité consiste à exprimer une opinion indiquant si les états financiers résumés constituent un résumé fidèle des états financiers audités, sur la base des procédures que nous avons mises en œuvre conformément à la Norme internationale d'audit (ISA) 810 (révisée), *Missions visant la délivrance d'un rapport sur des états financiers résumés*.

[Signature de l'auditeur]

[Adresse de l'auditeur]

[Date du rapport de l'auditeur]

[9] Le cas échéant, utiliser une autre désignation qui est appropriée dans le contexte juridique du pays.

NOTE DE PRATIQUE INTERNATIONALE RELATIVE À L'AUDIT 1000

AUDIT D'INSTRUMENTS FINANCIERS — CONSIDÉRATIONS PARTICULIÈRES

SOMMAIRE

Paragraphe

Introduction 1–10

Section I — Renseignements généraux sur les instruments financiers 11–69

But et risques de l'utilisation des instruments financiers 14–19

Contrôles relatifs aux instruments financiers 20–23

Exhaustivité, exactitude et existence 24–33

Confirmations d'opérations et chambres de compensation 25–26

Rapprochements avec les banques et les dépositaires 27–30

Autres contrôles portant sur l'exhaustivité, l'exactitude et l'existence 31–33

Évaluation des instruments financiers 34–64

Obligations d'information financière 34–37

Données observables et données non observables 38–39

Effets des marchés inactifs 40–42

Processus d'évaluation de la direction 43–63

Modèles 47–49

Exemple d'un instrument financier courant 50–51

Sources de prix tiers 52–62

Recours aux experts en évaluation 63

Questions relatives aux passifs financiers 64

Présentation des instruments financiers et informations à fournir à leur sujet 65–69

Catégories d'informations à fournir 67–69

Section II — Facteurs à considérer pour l'audit d'instruments financiers 70–146

Esprit critique 71–72

Questions de planification 73–84

Compréhension des exigences comptables et des obligations d'information 74

Compréhension des instruments financiers 75–77

Recours à des personnes possédant des compétences et connaissances spécialisées pour la réalisation de l'audit 78–80

Compréhension du contrôle interne 81

Compréhension de la nature, du rôle et des activités de la fonction d'audit interne 82–83

Compréhension de la méthode suivie par la direction pour évaluer les instruments financiers 84

Évaluation des risques d'anomalies significatives et réponses à cette évaluation 85–105

Considérations générales relatives aux instruments financiers 85

Facteurs de risque de fraude 86–88

Évaluation du risque d'anomalies significatives 89-90

Facteurs à prendre en considération pour déterminer s'il y a lieu de tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles, et dans quelle mesure 91–95

Procédures de corroboration 96–97

Tests à double objectif 98

Calendrier des procédures d'audit 99–102

Procédures relatives à l'exhaustivité, l'exactitude, l'existence, la réalité et les droits et obligations 103–105

Évaluation des instruments financiers 106–137

Exigences en matière d'information financière 106–108

Évaluation des risques d'anomalies significatives concernant l'évaluation 109–113

Risques importants 110–113

Élaboration d'une stratégie d'audit 114–115

Facteurs à considérer pour l'audit lorsque la direction a recours à une source de prix tiers 116–120

Facteurs à considérer pour l'audit lorsque la direction a recours à un modèle pour ses estimations des justes valeurs 121–132

Évaluation du caractère raisonnable des hypothèses utilisées par la direction 129–132

Facteurs à considérer pour l'audit lorsque l'entité a recours à un expert choisi par la direction 133–135

Établissement d'une estimation ponctuelle ou d'un intervalle de confiance 136–137

Présentation des instruments financiers et informations à fournir à leur sujet 138–141

Procédures relatives à la présentation des instruments financiers et aux informations fournies à leur sujet 140–141

Autres facteurs pertinents à considérer pour l'audit 142–145

Déclarations écrites 142

Communication avec les responsables de la gouvernance et d'autres personnes 143–145

Communications avec les autorités de réglementation et d'autres tiers 145

Annexe : Exemples de contrôles relatifs aux instruments financiers

La Note de pratique internationale relative à l'audit IAPN 1000, *Audit d'instruments financiers — Considérations particulières*, doit être lue conjointement avec la *Preface to the International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements*. Les IAPN n'imposent aux auditeurs aucune exigence supplémentaire par rapport à celles que prévoient les Normes internationales d'audit (ISA), ni ne les dispensent de l'obligation de se conformer à toutes les normes ISA pertinentes pour l'audit. Elles sont destinées à être diffusées par les normalisateurs nationaux, ou utilisées pour l'élaboration de textes nationaux correspondants. Les cabinets peuvent aussi les utiliser pour élaborer leurs programmes de formation et lignes directrices internes.

Introduction

1. Les instruments financiers peuvent être utilisés à différentes fins par des entités tant financières que non financières de toutes tailles. Certaines entités détiennent un nombre important d'instruments financiers ou effectuent d'importants volumes d'opérations sur instruments financiers, alors que d'autres effectuent seulement quelques opérations sur instruments financiers. Certaines entités prennent des positions sur des instruments financiers pour assumer un risque et en tirer un avantage, tandis que d'autres y ont recours pour diminuer certains risques en couvrant ou en gérant leur exposition à ces risques. La présente Note de pratique internationale relative à l'audit (IAPN) est pertinente pour toutes ces situations.

2. Les Normes internationales d'audit (normes ISA) suivantes sont particulièrement pertinentes pour les audits d'instruments financiers :

   a) la norme ISA 540[1] traite des responsabilités qui incombent à l'auditeur relativement à l'audit des estimations comptables, y compris les estimations comptables relatives aux instruments financiers évalués à la juste valeur ;

   b) les normes ISA 315 (révisée)[2] et 330[3] traitent de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives et de la réponse à l'évaluation de ces risques ;

   c) la norme ISA 500[4] précise ce que sont les « éléments probants » et traite de la responsabilité qui incombe à l'auditeur de concevoir et de mettre en œuvre des procédures d'audit lui permettant d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour être en mesure de tirer des conclusions raisonnables sur lesquelles fonder son opinion.

3. La présente IAPN a pour objet :

   a) de fournir des renseignements généraux sur les instruments financiers (Section I) ;

   b) d'aborder les facteurs particuliers à considérer pour l'audit d'instruments financiers (Section II).

   Les IAPN fournissent des conseils pratiques aux auditeurs. Les cabinets peuvent aussi les utiliser pour élaborer leurs programmes de formation et leurs lignes directrices internes.

4. La présente IAPN est pertinente pour les entités de toutes tailles, car toutes les entités peuvent être sujettes aux risques d'anomalies significatives lorsqu'elles utilisent des instruments financiers.

5. Les indications sur l'évaluation[5] présentées dans cette IAPN sont sans doute plus pertinentes pour les instruments financiers évalués à la juste valeur ou dont la juste valeur est communiquée, alors que les indications sur les aspects autres que l'évaluation s'appliquent aussi bien aux instruments financiers évalués à la juste valeur qu'aux instruments financiers évalués au coût

---

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

[2] 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.*

[3] Norme ISA 330, *Réponses de l'auditeur à l'évaluation des risques.*

[4] Norme ISA 500, *Éléments probants.*

[5] Dans la présente IAPN, les termes «évaluation» et «mesure» sont synonymes.

après amortissement. La présente IAPN s'applique aussi à la fois aux actifs financiers et aux passifs financiers. Elle ne traite pas des instruments tels que les suivants :

a) les instruments financiers les plus simples comme la trésorerie, les prêts simples, les créances clients et les dettes fournisseurs ;

b) les placements dans des titres de capitaux propres non cotés ;

c) les contrats d'assurance.

6. En outre, la présente IAPN ne traite pas de questions comptables particulières qui concernent les instruments financiers comme la comptabilité de couverture, les profits et pertes au moment de la création (souvent appelés les profits et pertes au jour 1), la compensation, le transfert des risques ou la dépréciation, y compris la dépréciation des prêts. Même si ces questions peuvent être liées à la comptabilisation des instruments financiers par une entité, l'analyse de la façon dont l'auditeur doit tenir compte de certaines exigences précises en matière de comptabilisation déborde le cadre de la présente IAPN.

7. La réalisation d'un audit conforme aux normes ISA repose sur le postulat que la direction et, le cas échéant, les responsables de la gouvernance ont reconnu avoir certaines responsabilités. Ces responsabilités impliquent la nécessité de procéder à des évaluations en juste valeur. La présente IAPN n'impose pas de responsabilités à la direction ni aux responsables de la gouvernance et elle n'a pas préséance sur les textes légaux et réglementaires régissant leurs responsabilités.

8. La présente IAPN a été élaborée en fonction des référentiels d'information financière à usage général reposant sur le principe d'image fidèle, mais elle peut être aussi utile, selon les circonstances, pour d'autres référentiels d'information financière, par exemple les référentiels d'information financière à usage particulier.

9. La présente IAPN porte principalement sur les assertions concernant l'évaluation ainsi que la présentation et les informations fournies, mais elle couvre aussi, de façon moins détaillée, les assertions relatives à l'exhaustivité, à l'exactitude, à l'existence ainsi qu'aux droits et obligations.

10. Les instruments financiers sont susceptibles de présenter une incertitude d'estimation, que la norme ISA 540 définit comme étant « le fait qu'une estimation comptable et les informations y afférentes fournies puissent présenter un manque de précision inhérent à l'opération de mesure[6] ». La complexité des instruments financiers a notamment une incidence sur l'incertitude d'estimation. La nature et la fiabilité des informations qui permettent d'étayer l'évaluation des instruments financiers varient beaucoup, ce qui influe sur l'incertitude d'estimation associée à cette évaluation. La présente IAPN utilise l'expression « incertitude d'évaluation » pour désigner l'incertitude d'estimation associée aux évaluations en juste valeur.

Section I — Renseignements généraux sur les instruments financiers

11. Les définitions des instruments financiers peuvent varier selon les référentiels d'information financière. Ainsi, les Normes internationales d'information financière (IFRS) définissent un instrument financier comme tout contrat qui donne lieu à un actif financier pour une entité et à un

[6] Norme ISA 540, alinéa 7c).

passif financier ou à un instrument de capitaux propres pour une autre entité[7]. Peuvent être considérés comme des instruments financiers la trésorerie, les instruments de capitaux propres d'une autre entité, un droit ou une obligation contractuels de recevoir ou de livrer de la trésorerie ou d'échanger des actifs ou des passifs financiers, certains contrats réglés en instruments de capitaux propres de l'entité elle-même, certains contrats sur des éléments non financiers, ou certains contrats émis par des assureurs qui ne satisfont pas à la définition d'un contrat d'assurance. Cette définition recouvre une vaste gamme d'instruments financiers allant de simples prêts et dépôts à des dérivés complexes, des produits structurés, et certains contrats sur marchandises.

12. La complexité des instruments financiers varie et peut être attribuable à divers facteurs, dont les suivants :

- l'existence d'un volume très élevé de flux de trésorerie non homogènes qu'il faut analyser individuellement ou en grands groupes afin d'évaluer, par exemple, le risque de crédit (comme dans le cas des titres garantis par des créances) ;
- l'utilisation de formules complexes pour la détermination des flux de trésorerie.
- l'incertitude ou la variabilité des flux de trésorerie futurs, découlant par exemple du risque de crédit, de contrats d'option ou d'instruments financiers de longue durée.

Plus les flux de trésorerie varient en fonction des conditions du marché, plus l'évaluation en juste valeur de l'instrument financier est susceptible d'être complexe et incertaine. En outre, il arrive parfois que des instruments financiers dont l'évaluation est en général relativement facile deviennent difficiles à évaluer en raison de circonstances particulières, par exemple parce que leur marché est devenu inactif ou qu'ils ont une longue durée. Les dérivés et les produits structurés sont plus complexes lorsqu'ils résultent de la combinaison d'instruments financiers individuels. Il se peut, par ailleurs, que la comptabilisation des instruments financiers soit complexe selon certains référentiels d'information financière ou selon certaines conditions du marché.

13. Le volume des instruments financiers détenus ou négociés est une autre source de complexité. Même si le swap de taux classique n'est pas complexe, l'entité qui en possède un grand nombre peut avoir recours à des systèmes d'information sophistiqués pour identifier, évaluer et négocier ces instruments.

But et risques de l'utilisation des instruments financiers

14. On utilise les instruments financiers :

- à des fins de couverture (c'est-à-dire pour modifier le profil des risques auxquels une entité est exposée). Cela comprend notamment :
  - — l'achat ou la vente à terme d'une devise pour fixer un taux de change futur,
  - — la conversion de taux d'intérêt futurs en taux fixes ou variables au moyen de swaps,

[7] Norme comptable internationale 32 (IAS 32), *Instruments financiers : Présentation*, paragraphe 11.

— l'achat de contrats d'option en vue de permettre à une entité de se protéger contre une fluctuation de prix donnée, y compris des contrats pouvant contenir des dérivés incorporés ;

- à des fins de transaction (par exemple, pour permettre à une entité de prendre une position de risque en vue de tirer avantage des fluctuations du marché à court terme).
- à des fins d'investissement (par exemple, pour permettre à l'entité de bénéficier des rendements d'investissements à long terme).

15. Le recours à des instruments financiers peut réduire l'exposition à certains risques d'entreprise, par exemple les variations des cours de change, des taux d'intérêt et des prix des marchandises, ou à une combinaison de ces risques. Par contre, la complexité inhérente de certains instruments financiers peut aussi accroître le risque.

16. Le risque d'entreprise et le risque d'anomalies significatives augmentent lorsque la direction et les responsables de la gouvernance :

- ne comprennent pas pleinement les risques liés à l'utilisation d'instruments financiers et n'ont pas les compétences et l'expérience voulues pour gérer ces risques ;
- ne possèdent pas l'expertise nécessaire pour évaluer les instruments financiers de façon appropriée selon le référentiel d'information financière applicable ;
- n'ont pas en place des contrôles suffisants à l'égard des activités sur instruments financiers ;
- ont recours de façon malencontreuse à la couverture des risques ou à la spéculation.

17. L'incapacité de la direction de comprendre pleinement les risques inhérents à un instrument financier peut avoir une incidence directe sur sa capacité de gérer ces risques de façon appropriée et, de ce fait, menacer la viabilité de l'entité.

18. Les principaux types de risques liés aux instruments financiers sont énumérés ci-dessous. La liste n'est pas exhaustive et une terminologie différente peut être employée pour décrire ces risques ou classer les composantes des divers risques.

a) Risque de crédit (ou de contrepartie) : risque qu'une partie à un instrument financier manque à une de ses obligations et amène de ce fait l'autre partie à subir une perte financière ; ce risque est souvent lié à une défaillance. Le risque de crédit comprend le risque de non-règlement, soit le risque que la prestation d'une partie à l'opération soit réglée sans que la contrepartie soit reçue du client ou de l'autre partie à l'opération.

b) Risque de marché : risque que la juste valeur ou les flux de trésorerie futurs d'un instrument financier fluctuent en raison des variations des prix du marché. Le risque de marché comprend, par exemple, le risque de change, le risque de taux d'intérêt, le risque marchandises et le risque actions.

c) Risque de liquidité : risque que l'entité ne soit pas en mesure d'acheter ou de vendre rapidement un instrument financier pour un prix approprié parce que l'instrument n'est pas facilement négociable.

d) Risque opérationnel : risque qui a trait au processus de traitement spécifiquement requis pour les instruments financiers. Le risque opérationnel peut augmenter en fonction du degré de complexité de l'instrument financier, et une mauvaise gestion du risque opérationnel peut accroître d'autres types de risque. Le risque opérationnel comprend :

i) le risque que les contrôles sur les confirmations et les rapprochements soient inadéquats et donnent lieu à une comptabilisation incomplète ou inexacte des instruments financiers ;

ii) le risque qu'il y ait une documentation inappropriée et un suivi insuffisant des opérations ;

iii) le risque que la comptabilisation ou le traitement des opérations soient incorrects et que, par conséquent, elles ne reflètent pas les aspects économiques de l'ensemble de chaque opération ;

iv) le risque que le personnel se fie indûment à l'exactitude des techniques d'évaluation sans les examiner adéquatement et que les opérations soient ainsi évaluées incorrectement ou que les risques qu'elles présentent soient gérés incorrectement ;

v) le risque que l'utilisation des instruments financiers ne soit pas adéquatement prise en compte dans les politiques et procédures de gestion des risques de l'entité ;

vi) le risque de perte découlant de processus et de systèmes internes inadéquats ou défaillants, ou d'événements externes, y compris le risque de fraudes de sources internes et externes ;

vii) le risque que les techniques d'évaluation des instruments financiers n'aient pas été tenues à jour dûment ou en temps opportun ;

viii) le risque juridique, une composante du risque opérationnel, soit celui que des pertes découlent de mesures légales ou réglementaires qui invalident ou empêchent l'exécution par l'utilisateur final ou sa contrepartie selon les conditions du contrat ou les conventions de compensation connexes. Par exemple, le risque juridique pourrait être attribuable à une documentation insuffisante ou incorrecte du contrat, à une incapacité d'appliquer une convention de compensation en cas de faillite, à des changements défavorables dans les lois fiscales, ou à des lois qui interdisent aux entités d'investir dans certains types d'instruments financiers.

19. Voici d'autres facteurs à prendre en considération en ce qui a trait aux risques liés aux instruments financiers :

- le risque de fraude qui peut augmenter si, par exemple, un employé en mesure de perpétrer une fraude financière comprend les instruments financiers et les processus de comptabilisation de ces instruments, alors que la direction et les responsables de la gouvernance ont un degré moindre de compréhension ;

- le risque que les conventions-cadres de compensation[8] ne soient pas correctement reflétés dans les états financiers ;
- le risque que certains instruments financiers puissent changer de catégorie (actif ou passif) pendant la durée de l'instrument financier et que de tels changements puissent se produire rapidement.

Contrôles relatifs aux instruments financiers

20. La mesure dans laquelle l'entité a recours à des instruments financiers et le degré de complexité des instruments utilisés constituent des facteurs importants dans la détermination du niveau de sophistication que nécessite le contrôle interne de l'entité. Par exemple, il se peut que les petites entités aient recours à des produits moins structurés et à des processus et procédures plus simples pour réaliser leurs objectifs.

21. Il appartient souvent aux responsables de la gouvernance de donner le ton en ce qui concerne l'utilisation des instruments financiers, et d'approuver et de surveiller l'utilisation de ces instruments, mais c'est à la direction qu'il incombe de suivre et de gérer l'exposition de l'entité aux risques. La direction et, le cas échéant, les responsables de la gouvernance ont aussi la responsabilité de la conception et de la mise en œuvre d'un système de contrôle interne permettant la préparation d'états financiers conformes au référentiel d'information financière applicable. Le contrôle interne d'une entité sur les instruments financiers est d'autant plus efficace que la direction et les responsables de la gouvernance ont :

    a) établi un environnement de contrôle approprié comportant une participation active des responsables de la gouvernance au contrôle exercé sur l'utilisation des instruments financiers, une structure organisationnelle logique avec une délégation claire des pouvoirs et des responsabilités, ainsi que des politiques et procédures appropriées en matière de ressources humaines. Il faut notamment prévoir des règles claires définissant la mesure dans laquelle les responsables des activités sur instruments financiers sont autorisés à agir. Ces règles doivent tenir compte des restrictions légales ou réglementaires visant l'utilisation des instruments financiers. Il se peut, par exemple, que certaines entités du secteur public n'aient pas l'autorisation de recourir à des dérivés ;

    b) établi un processus de gestion des risques approprié par rapport à la taille de l'entité et à la complexité de ses instruments financiers (par exemple, il peut exister au sein de certaines entités une fonction officielle de gestion des risques) ;

    c) établi des systèmes d'information qui permettent aux responsables de la gouvernance de comprendre la nature des activités sur instruments financiers et les risques correspondants, grâce notamment à une documentation adéquate des opérations ;

    d) conçu, mis en place et documenté un système de contrôle interne qui vise :

        i) à fournir l'assurance raisonnable que le recours par l'entité aux instruments financiers est conforme à ses politiques de gestion des risques,

[8] Une entité qui effectue avec une contrepartie unique plusieurs transactions sur instruments financiers peut conclure une convention-cadre de compensation avec cette contrepartie. Une telle convention prévoit régler sur une base nette tous les instruments financiers couverts par la convention en cas de défaillance concernant un seul contrat.

ii) à présenter correctement les instruments financiers dans les états financiers ;

iii) à garantir que l'entité se conforme aux textes légaux et réglementaires applicables,

iv) à assurer le suivi des risques ;

[L'annexe présente des exemples de contrôles pouvant exister au sein d'une entité qui effectue un volume élevé d'opérations sur instrument financier.]

e) établi des méthodes comptables appropriées, y compris des méthodes d'évaluation, conformes au référentiel d'information financière applicable.

22. Les éléments clés des processus de gestion des risques et du contrôle interne relatifs aux opérations sur instruments financiers conclues par une entité comprennent :

- l'établissement d'une méthode pour déterminer le degré d'exposition au risque que l'entité est disposée à accepter (son « appétence au risque ») lorsqu'elle conclut des opérations sur instruments financiers, ce qui implique une politique d'investissement en matière d'instruments financiers et un cadre de contrôle à l'intérieur duquel sont exercées les activités sur instruments financiers ;
- l'établissement de processus pour la documentation et l'autorisation de nouveaux types d'opérations sur instruments financiers qui tiennent compte des risques comptable, réglementaire, juridique, financier et opérationnel associés à ces instruments ;
- le mode de traitement des opérations sur instruments financiers, y compris les confirmations externes et le rapprochement de la trésorerie et des actifs détenus avec les relevés externes, et le processus de décaissement ;
- la séparation des tâches entre les personnes qui investissent dans des instruments financiers ou effectuent des opérations sur instruments financiers et les personnes responsables du traitement, de l'évaluation et de la confirmation de ces instruments. Par exemple, une fonction d'élaboration de modèles d'évaluation qui aide à la détermination des prix des opérations est moins objective que celle qui, sur les plans fonctionnel et organisationnel, est séparée du service qui négocie les opérations ;
- les processus d'évaluation et les contrôles, y compris les contrôles sur les données obtenues de sources de prix tiers ;
- le suivi des contrôles.

23. La nature des risques diffère souvent selon que les entités ont un volume élevé et une grande diversité d'instruments financiers ou qu'elles n'effectuent que quelques opérations sur instruments financiers. Le contrôle interne sera alors abordé différemment. Par exemple :

- Les établissements qui effectuent un volume important d'opérations sur instruments financiers disposent en général d'un environnement analogue à une salle des marchés où sont regroupés des opérateurs spécialistes. Il y a séparation des tâches entre ces derniers et les membres du service de post-marché (qui sont chargés de contrôler les données relatives aux opérations conclues, de s'assurer qu'elles ne sont pas erronées et de procéder aux transferts requis). Dans de tels environnements, les opérateurs concluent habituellement les contrats verbalement par téléphone ou par l'intermédiaire d'une plateforme de négociation

électronique. Il est beaucoup plus difficile de saisir les opérations pertinentes et d'enregistrer correctement les instruments financiers dans ces environnements qu'au sein d'une entité qui réalise seulement quelques opérations sur instruments financiers dont l'existence et l'exhaustivité peuvent être confirmées au moyen de l'envoi de demandes de confirmation bancaire à quelques banques.

- Par ailleurs, les entités qui n'effectuent qu'un faible volume d'opérations sur instruments financiers n'ont pas souvent de séparation des tâches, et l'accès au marché est limité. Dans ces circonstances, il est peut-être plus facile d'identifier les opérations sur instruments financiers, mais il se peut que la direction dispose d'un personnel limité, ce qui augmente le risque que des opérations non autorisées soient effectuées ou que des opérations ne soient pas enregistrées.

Exhaustivité, exactitude et existence

24. Les paragraphes 25 à 33 décrivent les contrôles et processus pouvant exister au sein d'entités qui effectuent un volume élevé d'opérations sur instruments financiers, y compris celles qui ont une salle des marchés. À l'inverse, une entité qui n'effectue pas un volume élevé d'opérations sur instruments financiers n'a peut-être pas en place ces contrôles et processus, mais peut plutôt confirmer ses opérations auprès de la contrepartie ou de la chambre de compensation. Cette procédure peut être relativement simple car l'entité n'effectue parfois des opérations qu'avec une ou deux contreparties.

Confirmations d'opérations et chambres de compensation

25. En général, dans le cas des opérations effectuées par des établissements financiers, les conditions dont sont assortis les instruments financiers sont consignées dans des confirmations échangées entre les contreparties ou dans des accords juridiques. Les chambres de compensation servent à assurer le suivi de l'échange des confirmations en appariant les opérations et en les réglant. Une chambre de compensation centrale est associée à une bourse, et les entités qui ont recours aux chambres de compensation ont habituellement en place des processus pour gérer l'information communiquée à la chambre de compensation.

26. Les opérations ne sont pas toutes réglées par l'intermédiaire d'une bourse. Il existe une pratique établie sur de nombreux marchés autres qui consiste à s'entendre sur les conditions des opérations avant que leur règlement ne commence. Pour être efficace, ce processus doit être géré de manière indépendante de ceux qui négocient les instruments financiers afin de réduire au minimum le risque de fraude. Sur d'autres marchés, les opérations sont confirmées une fois que leur règlement a commencé et il arrive que des retards dans le processus de confirmation fassent en sorte que le règlement des opérations est entrepris avant que les parties se soient entendues sur l'ensemble des conditions. Cette situation présente un risque supplémentaire du fait que les entités contractantes doivent utiliser d'autres moyens pour s'assurer de la concordance des conditions des instruments, par exemple :

- mettre en œuvre des contrôles de rapprochement rigoureux entre les documents de ceux qui négocient les instruments financiers et les documents de ceux qui les règlent (une séparation rigoureuse des tâches s'impose), et soumettre à de solides contrôles de supervision ceux qui effectuent les opérations sur instruments financiers pour garantir l'intégrité des opérations ;

- passer en revue les documents de synthèse des contreparties qui font ressortir les conditions clés même si la totalité d'entre elles n'ont pas fait l'objet d'un accord ;
- examiner minutieusement les profits et les pertes des opérateurs afin de s'assurer qu'ils correspondent aux montants calculés par le service de post-marché.

Rapprochements avec les banques et les dépositaires

27. Certaines composantes des instruments financiers, par exemple les obligations et les actions, peuvent être détenues par des dépositaires distincts. De plus, la plupart des instruments financiers donnent éventuellement lieu à des paiements en trésorerie et ces paiements commencent souvent très tôt après la conclusion du contrat. Les décaissements et encaissements en trésorerie passent par le compte bancaire de l'entité. Le rapprochement périodique des comptes de l'entité avec ceux des banques externes et des dépositaires permet à l'entité de s'assurer que les opérations sont enregistrées correctement.

28. Il convient de souligner que ce ne sont pas tous les instruments financiers qui donnent lieu à des flux de trésorerie très tôt au cours de la durée du contrat ou qui peuvent être enregistrés auprès d'une bourse ou d'un dépositaire. Lorsque c'est le cas, les processus de rapprochement ne permettront pas de déterminer qu'une opération a été omise ou incorrectement enregistrée, et les contrôles de confirmation revêtent alors une plus grande importance. Même lorsque les flux de trésorerie sont enregistrés correctement très tôt dans la durée de vie d'un instrument, cela ne signifie pas que toutes les caractéristiques ou conditions de l'instrument (par exemple, échéance, option de résiliation anticipée, etc.) ont été enregistrées avec exactitude.

29. De plus, il se peut que les mouvements de trésorerie soient très petits par rapport à la taille globale de l'opération ou au bilan de l'entité et qu'ils soient ainsi difficiles à repérer. La valeur des rapprochements est accrue lorsque le personnel du service des finances ou d'autres membres du service de post-marché passent en revue les écritures de la totalité des comptes du grand livre général afin de s'assurer qu'elles sont valables et justifiables. Ce processus aide à déterminer si des écritures de contrepartie des comptes de trésorerie liés à des instruments financiers n'ont pas été enregistrées correctement. L'examen des comptes d'attente et des comptes provisoires est important quel que soit le solde du compte, puisqu'il peut y avoir des éléments de rapprochement dans le compte qui ont fait l'objet d'une compensation.

30. Dans les entités qui effectuent un volume élevé d'opérations sur instruments financiers, les contrôles de rapprochement et de confirmation peuvent être automatisés, auquel cas des contrôles informatiques adéquats doivent avoir été mis en place à l'appui de ces contrôles automatisés. Il faut notamment mettre en place des contrôles pour assurer que les données sont prélevées de manière exhaustive et exacte sur les sources externes (par exemple, les banques et les dépositaires) et sur les comptes de l'entité et qu'elles ne sont pas altérées avant ou au cours du rapprochement. Il faut aussi des contrôles pour s'assurer que les critères d'appariement des écritures sont suffisamment restrictifs pour prévenir les erreurs de compensation des éléments de rapprochement.

Autres contrôles portant sur l'exhaustivité, l'exactitude et l'existence

31. En raison de la complexité inhérente à certains instruments financiers, il n'est pas toujours facile de déterminer comment ils devraient être enregistrés dans les systèmes de l'entité. En pareils cas, la direction peut mettre en place des processus de contrôle pour faire un suivi des politiques

qui prescrivent la manière dont certains types d'opérations sont évalués, enregistrés et comptabilisés. Ces politiques sont en général établies et revues à l'avance par des personnes qualifiées capables de comprendre toute l'incidence de la comptabilisation des instruments financiers.

32. Certaines opérations peuvent être annulées ou modifiées après leur exécution initiale. L'application de contrôles appropriés sur les annulations ou modifications d'opérations permettent de réduire les risques d'anomalies significatives résultant de fraudes ou d'erreurs. En outre, l'entité peut avoir en place un processus de reconfirmation des opérations annulées ou modifiées.

33. Dans les établissements financiers qui effectuent un volume élevé d'opérations, un cadre supérieur est généralement chargé d'examiner les profits et pertes quotidiens enregistrés dans les livres de chacun des opérateurs afin d'évaluer si ces profits et pertes sont raisonnables selon sa connaissance du marché. La direction peut ainsi déterminer si certaines opérations n'ont pas été enregistrées de manière exhaustive ou exacte, ou mettre au jour une fraude perpétrée par un opérateur. Il importe que des procédures d'autorisation des opérations soient mises en place pour faciliter cet examen des profits et pertes.

Évaluation des instruments financiers

Obligations d'information financière

34. Selon de nombreux référentiels d'information financière, les instruments financiers, y compris les dérivés incorporés, sont évalués à la juste valeur aux fins de leur présentation dans le bilan, du calcul du résultat net et des informations à fournir. En général, l'évaluation en juste valeur vise à déterminer le prix d'une opération ordonnée qui serait conclue entre des intervenants du marché à la date d'évaluation et compte tenu des conditions du marché ; il ne s'agit donc pas du prix d'une opération aux fins d'une liquidation forcée ou d'une vente sur saisie. Pour parvenir à ce prix, on prend en compte toutes les informations de marché disponibles et pertinentes.

35. Les évaluations en juste valeur des actifs financiers et des passifs financiers peuvent être effectuées aussi bien au moment de l'enregistrement initial des opérations que lors de variations ultérieures de la valeur. Le traitement des variations des évaluations en juste valeur au fil du temps peut varier selon les référentiels d'information financière. Les variations peuvent être ainsi comptabilisées en résultat net ou dans les autres éléments du résultat global. En outre, selon le référentiel d'information financière applicable, il se peut que la totalité de l'instrument financier ou que seulement une de ses composantes (par exemple, un dérivé incorporé lorsqu'il est comptabilisé séparément) doive être évaluée à la juste valeur.

36. Certains référentiels d'information financière établissent une hiérarchie des justes valeurs pour accroître l'uniformité et la comparabilité des évaluations en juste valeur et des informations correspondantes fournies. Les données d'entrée peuvent être classées selon les trois niveaux suivants :

- Les données d'entrée de niveau 1 s'entendent des prix (non ajustés) auxquels l'entité peut avoir accès à la date d'évaluation, sur des marchés actifs, pour des actifs financiers ou des passifs financiers identiques.

- Les données d'entrée de niveau 2 sont des données concernant l'actif financier ou le passif financier, autres que les cours de marché inclus dans les données d'entrée de niveau 1, qui sont observables directement ou indirectement. Si l'actif financier ou le passif financier a une échéance spécifiée (contractuelle), une donnée d'entrée de niveau 2 doit être observable pour la quasi-totalité de la durée de l'actif financier ou du passif financier. Les données d'entrée de niveau 2 comprennent :

  — les cours sur des marchés actifs pour des actifs financiers ou des passifs financiers similaires ;

  — les cours sur des marchés qui ne sont pas actifs pour des actifs financiers ou des passifs financiers identiques ou similaires ;

  — les données d'entrée autres que les cours du marché qui sont observables pour l'actif financier ou le passif financier (par exemple, les taux d'intérêt et les courbes de taux observables aux intervalles usuels, les volatilités implicites et les écarts de crédit) ;

  — les données d'entrée obtenues principalement à partir de données de marché observables ou corroborées au moyen de telles données, par corrélation ou autrement (données d'entrée corroborées par le marché).

- Les données d'entrée de niveau 3 sont des données non observables concernant l'actif financier ou le passif financier. Les données d'entrée non observables sont utilisées pour évaluer la juste valeur dans la mesure où il n'existe pas de données d'entrée observables pertinentes disponibles, ce qui rend possible une évaluation dans les cas où il n'y a pas, ou guère, d'activité sur les marchés relativement à l'actif ou au passif à la date d'évaluation.

En général, l'incertitude d'évaluation augmente lorsque l'évaluation d'un instrument financier s'effectue à partir de données de niveau 2 plutôt que de données d'entrée de niveau 1, ou de données d'entrée de niveau 3 plutôt que de données d'entrée de niveau 2. En outre, au sein des données d'entrée de niveau 2 on peut retrouver un intervalle important d'incertitude d'évaluation selon que les données d'entrée soient observables ou non, la complexité de l'instrument financier, son évaluation et d'autres facteurs.

37. Certains référentiels d'information financière peuvent exiger ou permettre que l'entité effectue des ajustements au titre de l'incertitude d'évaluation, afin de refléter l'ajustement de prix qu'exigerait un intervenant du marché pour tenir compte des incertitudes découlant des risques associés au prix ou aux flux de trésorerie de l'instrument. Par exemple :

- des ajustements au titre des modèles : certains modèles peuvent comporter une déficience connue ou le résultat du calibrage du modèle peut faire ressortir une déficience aux fins de l'évaluation de la juste valeur selon le référentiel d'information financière ;

- des ajustements au titre du risque de crédit : certains modèles ne tiennent pas compte du risque de crédit, y compris le risque de contrepartie ou le risque de crédit propre à l'entité ;

- des ajustements au titre de la liquidité : certains modèles établissent un cours moyen, tandis que le référentiel d'information financière exige l'utilisation d'un montant ajusté en fonction de la liquidité, comme un écart acheteur-vendeur. Un autre ajustement au titre de la liquidité, plus empirique, tient compte de ce que certains instruments financiers sont illiquides, ce qui affecte l'évaluation ;

- d'autres ajustements en fonction des risques : une valeur établie à l'aide d'un modèle qui ne tient pas compte de tous les autres facteurs que les intervenants du marché prendraient en considération pour déterminer le prix de l'instrument financier ne représente peut-être pas la juste valeur à la date d'évaluation, et pourrait par conséquent devoir être ajustée séparément pour être conforme au référentiel d'information financière applicable.

Les ajustements ne sont pas appropriés s'ils ont pour effet d'attribuer à l'instrument financier une valeur qui s'écarte de la juste valeur, au sens donné à cette expression dans le référentiel d'information financière applicable, par exemple par excès de prudence.

Données observables et données non observables

38. Comme on l'a déjà mentionné, les référentiels d'information financière classent souvent les données d'entrée selon leur caractère observable. À mesure que l'activité sur un marché pour un instrument financier décline et que le caractère observable des données d'entrée diminue, l'incertitude d'évaluation augmente. La nature et la fiabilité des informations à l'appui de l'évaluation des instruments financiers varient selon que les données d'entrée utilisées sont observables ou non, ce qui dépend par ailleurs de la nature du marché (notamment le niveau d'activité sur le marché et la question de savoir si l'opération se fait par l'intermédiaire d'une bourse ou sur un marché hors cote). Par conséquent, il existe un éventail de possibilités quant à la nature et la fiabilité des éléments d'information à l'appui de l'évaluation et la direction a plus de difficultés à réunir des informations pour étayer son évaluation lorsque les marchés deviennent inactifs et qu'il y a moins de données observables.

39. En l'absence de données d'entrée observables, l'entité utilise des données non observables (données d'entrée de niveau 3) qui reflètent les hypothèses que les intervenants du marché utiliseraient pour déterminer le prix de l'actif financier ou du passif financier, y compris les hypothèses sur les risques. Les données d'entrée non observables sont élaborées à l'aide de la meilleure information disponible dans les circonstances. Pour élaborer des données d'entrée non observables, l'entité peut partir de ses propres données, qui sont ajustées si l'information raisonnablement disponible indique a) que d'autres intervenants du marché utiliseraient des données différentes, ou b) qu'il existe un élément propre à l'entité qui n'est pas disponible pour les autres intervenants du marché (par exemple, une synergie spécifique à l'entité).

Effets des marchés inactifs

40. L'incertitude d'évaluation augmente et il est plus difficile de procéder à une évaluation lorsque les marchés sur lesquels sont négociés les instruments financiers ou leurs composantes deviennent inactifs. Il est difficile de déterminer à quel moment précis un marché actif devient inactif, mais les référentiels d'information financière fournissent parfois des indications sur cette question. Les caractéristiques d'un marché inactif comprennent une baisse importante du volume et du niveau de l'activité de négociation, des prix qui fluctuent considérablement dans le temps ou entre les intervenants du marché, ou encore l'absence de prix récents. Cependant, évaluer si un marché est inactif est une affaire de jugement.

41. Lorsque les marchés sont inactifs, il se peut que les prix cotés soient dépassés (c'est-à-dire qu'ils ne soient plus à jour), qu'ils ne soient plus représentatifs des prix que les intervenants du marché peuvent pratiquer ou qu'ils reflètent des opérations forcées (par exemple lorsqu'un vendeur doit vendre un actif pour se conformer à des exigences réglementaires ou légales ou doit se défaire

d'un actif immédiatement pour créer de la liquidité, ou lorsqu'il existe un seul acheteur possible en raison de restrictions légales ou de contraintes de temps imposées). En conséquence, les évaluations sont établies à partir de données d'entrée de niveau 2 et 3. Dans ces circonstances, il se peut que les entités :

- aient une politique d'évaluation qui prévoit un processus pour déterminer si des données d'entrée de niveau 1 sont disponibles ;
- comprennent la manière dont des prix ou données d'entrée spécifiques provenant de sources externes et utilisés comme données d'entrée dans les techniques d'évaluation ont été établis afin d'en évaluer la fiabilité. Par exemple, sur un marché actif, le cours d'un courtier pour un instrument financier qui n'a pas fait l'objet de transaction reflétera vraisemblablement des opérations réelles sur un instrument financier semblable, mais au fur et à mesure que le marché devient moins actif, il se peut que le courtier s'appuie davantage sur des techniques d'évaluation qui lui sont propres pour déterminer les prix ;
- comprennent l'incidence que la détérioration de la conjoncture peut avoir sur la contrepartie, et qu'elles sachent si la détérioration des conditions économiques pour des entités semblables à la contrepartie indiquent que cette dernière ne pourra peut-être pas faire face à ses obligations (risque de non-exécution) ;
- aient des politiques pour les ajustements au titre des incertitudes d'évaluation. Ces ajustements peuvent comprendre les ajustements au titre des modèles, des ajustements au titre de l'insuffisance des liquidités, des ajustements au titre du risque de crédit et des autres ajustements en fonction des risques ;
- aient la capacité de déterminer la fourchette des données de sortie réalistes compte tenu des incertitudes existantes, par exemple en procédant à une analyse de sensibilité ;
- aient des politiques pour déterminer le moment où les données d'entrée servant à l'évaluation en juste valeur passent à un niveau différent de la hiérarchie des justes valeurs.

42. Des difficultés particulières pourraient surgir en cas de réduction sévère, voire d'arrêt des opérations sur certains instruments financiers. En pareils cas, les instruments financiers qui ont été antérieurement évalués à l'aide des prix pratiqués sur le marché pourraient devoir être évalués au moyen d'un modèle.

Processus d'évaluation de la direction

43. Les techniques que la direction peut utiliser pour évaluer les instruments financiers comprennent des prix observables, les opérations récentes et les modèles reposant sur des données d'entrée observables ou des données d'entrée non observables. La direction peut aussi avoir recours à :

a) une source de prix tiers, par exemple un service de fixation des prix ou les cours des courtiers ;

b) un expert en évaluation.

Les sources de prix tiers et les experts en évaluation peuvent utiliser une ou plusieurs de ces techniques d'évaluation.

44. Selon de nombreux référentiels d'information financière, les meilleures indications de la juste valeur d'un instrument financier sont fournies par les opérations actuelles sur un marché actif (c'est-à-dire des données d'entrée de niveau 1). L'évaluation d'un instrument financier peut alors être relativement simple. On peut trouver les cours de marché d'instruments financiers qui sont cotés sur des bourses ou négociés sur des marchés hors cote liquides dans les publications financières, auprès des bourses elles-mêmes ou de sources de prix tiers. Lorsque la direction utilise des cours de marché, il importe qu'elle comprenne la base sur laquelle ces cours sont établis afin de s'assurer qu'ils reflètent les conditions du marché à la date d'évaluation. Les cours de marché tirés de publications ou obtenus des bourses peuvent fournir des éléments d'information suffisants sur la juste valeur de l'instrument lorsque, par exemple :

a) les cours sont toujours à jour (par exemple lorsqu'ils sont basés sur les dernières opérations conclues il y a quelque temps) ;

b) les cours correspondent à ceux auxquels des courtiers négocieraient l'instrument financier de manière assez fréquente et en volumes raisonnables.

45. Lorsqu'il n'existe pas de cours de marché observables pour l'instrument financier (c'est-à-dire des données d'entrée de niveau 1), l'entité doit réunir d'autres indicateurs de prix pour sa technique d'évaluation de l'instrument financier. Voici des exemples d'indicateurs de prix :

- les prix des opérations récentes sur le même instrument, y compris les opérations réalisées après la date de clôture. Il y a lieu de se demander si un ajustement est nécessaire pour tenir compte de l'évolution des conditions du marché entre la date d'évaluation et la date de conclusion de l'opération, puisque ces opérations ne reflètent pas nécessairement les conditions qui prévalaient à la date de clôture. De plus, il se peut que l'opération représente une opération forcée qui, de ce fait, ne reflète pas le prix d'une transaction normale ;

- les prix des opérations actuelles ou récentes sur des instruments financiers similaires, souvent appelées « prix de substitution ». Des ajustements devront être apportés aux prix de substitution pour refléter les écarts entre ces instruments et l'instrument concerné, par exemple pour tenir compte des différences de liquidités ou de risque de crédit des deux instruments.

- les indices pour des instruments semblables. Comme dans le cas des opérations sur des instruments semblables, des ajustements devront être apportés afin de tenir compte de la différence entre l'instrument à évaluer et le ou les instruments à la base de l'indice utilisé.

46. On s'attend à ce que la direction consigne par écrit ses politiques et le modèle utilisé pour l'évaluation d'un instrument financier donné, y compris la justification de l'utilisation du ou des modèles en cause, les hypothèses retenues pour la méthode d'évaluation, et la prise en considération par l'entité de la nécessité ou non de procéder à des ajustements pour tenir compte de l'incertitude d'évaluation.

Modèles

47. Des modèles peuvent servir pour évaluer des instruments financiers lorsqu'un cours ne peut être observé directement sur le marché. Il peut s'agir de modèles simples comme les méthodes d'évaluation des obligations couramment utilisées ou d'outils logiciels complexes et conçus

précisément pour évaluer les instruments financiers à l'aide de données d'entrée de niveau 3. De nombreux modèles sont fondés sur les calculs des flux de trésorerie actualisés.

48. Les modèles impliquent une méthode, des hypothèses et des données. La méthode décrit les règles ou principes qui régissent les relations entre les variables dans l'évaluation. Les hypothèses comprennent des estimations de variables incertaines utilisées dans le modèle. Les données peuvent comprendre des informations réelles ou hypothétiques au sujet de l'instrument financier, ou d'autres données d'entrée concernant l'instrument financier.

49. Selon les circonstances, l'entité peut examiner un certain nombre de questions lorsqu'elle établit ou valide un modèle d'évaluation d'un instrument financier, dont les suivantes :

- Le modèle a-t-il été validé avant utilisation, et le passe-t-on en revue périodiquement pour vérifier qu'il est toujours adapté à son objectif? Le processus de validation de l'entité peut notamment comprendre une évaluation :
  - — de la rigueur théorique et mathématique du modèle, y compris le caractère approprié de ses paramètres et sensibilités ;
  - — de l'exhaustivité des données d'entrée introduites dans le modèle et de leur cohérence avec les pratiques du marché, ainsi que de la disponibilité de données d'entrée appropriées à utiliser dans le modèle.
- Existe-t-il des politiques et procédures appropriées de contrôle des changements et des contrôles de sécurité appropriés sur le modèle?
- Le modèle est-il modifié ou ajusté de façon appropriée et rapidement pour tenir compte de l'évolution des conditions du marché?
- Le modèle est-il régulièrement calibré, passé en revue et testé par une fonction indépendante et objective chargée d'en vérifier la validité? Cela permet d'assurer que les données de sortie du modèle donnent une image fidèle de la valeur que les intervenants du marché attribueraient à l'instrument financier.
- Le modèle permet-il d'utiliser au maximum les données d'entrée observables pertinentes et au minimum les données d'entrée non observables?
- Des corrections sont-elles apportées aux données de sortie du modèle pour refléter les hypothèses que des intervenants du marché retiendraient dans des circonstances semblables?
- Le modèle fait-il l'objet d'une documentation adéquate, en ce qui concerne notamment les applications et limitations prévues ainsi que les paramètres clés, les données requises, les résultats des analyses de validation effectuées et les ajustements apportés aux données de sortie du modèle?

Exemple d'un instrument financier courant

50. On trouvera ci-après une description de l'application possible des modèles à l'évaluation d'un instrument financier courant, soit un titre adossé à des actifs[9]. Comme les titres adossés à des actifs sont souvent évalués à partir de données d'entrée de niveau 2 ou de niveau 3, ils sont fréquemment évalués à l'aide de modèles et supposent :

- une compréhension du type de titre — dont a) les actifs sous-jacents donnés en garantie, et b) les conditions du titre. Les actifs sous-jacents permettent d'estimer le calendrier et le montant des flux de trésorerie, par exemple les versements d'intérêts et les remboursements de principal sur des prêts hypothécaires ou des cartes de crédit ;

- une compréhension des conditions du titre — ce qui implique une évaluation des droits contractuels sur les flux de trésorerie, comme l'ordre de remboursement, ainsi que des cas de manquement. L'ordre ou la priorité des remboursements résulte de conditions qui prévoient que certaines catégories de porteurs de titres (créances prioritaires) sont remboursées avant d'autres (créances de rang inférieur). Les droits de chaque catégorie de porteurs de titres sur les flux de trésorerie, soit ce qu'on appelle parfois la « cascade des flux de trésorerie », de même que les hypothèses quant au calendrier et au montant des flux de trésorerie servent à déterminer une série de flux de trésorerie estimatifs pour chaque catégorie de porteurs de titres. On actualise ensuite les flux de trésorerie attendus pour obtenir une juste valeur estimative.

51. Les flux de trésorerie d'un titre adossé à des actifs peuvent être affectés par des remboursements anticipés des actifs sous-jacents donnés en garantie et par le risque de défaillance possible et la gravité des pertes estimatives qui en résulteraient. Les hypothèses quant aux remboursements anticipés, le cas échéant, sont généralement fondées sur l'évaluation des taux d'intérêt du marché pour des actifs similaires donnés en garantie semblables par rapport aux taux sur les actifs sous-jacents au titre. Par exemple, si les taux d'intérêt du marché pour les prêts hypothécaires ont diminué, il se peut que les prêts hypothécaires sous-jacents au titre donnent lieu à des taux de remboursement anticipés plus élevés que ceux prévus à l'origine. L'estimation des défaillances possibles et de la gravité des pertes suppose une évaluation minutieuse des actifs sous-jacents donnés en garantie et des emprunteurs. Par exemple, lorsque la garantie sous-jacente comprend des prêts hypothécaires résidentiels, la gravité des pertes peut être influencée par les estimations des prix des maisons sur la durée du titre.

Sources de prix tiers

52. Les entités peuvent recourir à des sources de prix tiers pour obtenir de l'information sur la juste valeur. La préparation des états financiers de l'entité, notamment l'évaluation des instruments financiers et la préparation des informations à fournir à leur sujet dans les états financiers, peuvent nécessiter une expertise que la direction ne possède pas. Il se peut que des entités ne soient pas capables d'élaborer des techniques d'évaluation appropriées, y compris des modèles pouvant servir à l'évaluation, et qu'elles aient recours à des sources de prix tiers pour procéder à une évaluation ou pour préparer des informations à fournir dans les états financiers. Ce peut être particulièrement le cas pour des petites entités ou encore des entités qui n'effectuent pas un

[9] Le titre adossé à des actifs est un instrument financier émis en représentation d'un groupe d'actifs sous-jacent (la garantie), par exemple des soldes de cartes de crédit ou des prêts auto, et il tire sa valeur et son rendement de ces actifs sous-jacents.

volume élevé d'opérations sur instruments financiers (par exemple, les établissements non financiers comptant un service de trésorerie). Même si la direction a eu recours à une source de prix tiers, elle demeure responsable de l'évaluation en dernier ressort.

53. L'entité peut aussi recourir à des sources de prix tiers parce qu'elle n'est pas en mesure d'évaluer un volume de titres sur une courte période. C'est souvent le cas des sociétés de placement collectif qui doivent déterminer quotidiennement une valeur liquidative. Il arrive aussi que la direction ait son propre processus de détermination des prix mais qu'elle ait recours à des sources de prix tiers pour corroborer ses propres évaluations.

54. Pour une ou plusieurs de ces raisons, la plupart des entités ont recours à des sources de prix tiers pour l'évaluation des titres, soit comme source principale ou comme source de corroboration de leurs propres évaluations. Les sources de prix tiers peuvent être généralement classées en deux catégories :

- les services de fixation des prix, y compris par consensus ;
- les cours des courtiers.

Services de fixation des prix

55. Les services de fixation des prix fournissent aux entités des prix et des données relatives aux prix pour une variété d'instruments financiers, et effectuent souvent des évaluations quotidiennes d'un grand nombre d'instruments financiers, en recueillant pour ce faire des données du marché et des prix auprès d'une grande diversité de sources, y compris les teneurs de marché, et, dans certaines circonstances, en appliquant des techniques d'évaluation internes pour établir des justes valeurs estimatives. Les services de fixation des prix peuvent combiner un certain nombre de méthodes. Ils sont souvent utilisés comme une source de prix fondés sur des données d'entrée de niveau 2. Ces services peuvent avoir en place des contrôles rigoureux sur la façon dont les prix sont fixés et ils ont souvent une grande diversité de clients, y compris des investisseurs qui achètent et vendent, des services de post-marché et de suivi de marché, des auditeurs, etc.

56. Les services de fixation des prix ont souvent en place, à l'intention de leurs clients, un processus officiel de contestation des prix qu'ils leur fournissent. Selon ce processus, le client doit généralement fournir des preuves à l'appui d'un autre prix possible, les contestations étant classées en fonction de la qualité de la preuve fournie. Par exemple, une contestation fondée sur une vente récente de cet instrument dont le service de fixation des prix n'était pas au courant peut être retenue, alors qu'une contestation fondée sur une technique d'évaluation propre au client sera examinée plus minutieusement. Ainsi, un service de fixation des prix qui compte un grand nombre de participants importants, autant des acheteurs que des vendeurs, peut être en mesure de corriger continuellement les prix de façon à ce qu'ils reflètent mieux l'information dont disposent les intervenants du marché.

Services de fixation des prix par consensus

57. Certaines entités peuvent recourir aux données de services de fixation des prix par consensus. Ces services obtiennent de l'information sur le prix d'un instrument donné auprès de plusieurs entités participantes (abonnés). Chaque abonné soumet ses prix au service, qui traite cette information en toute confidentialité. Le service communique ensuite à chaque abonné le prix

consensuel, qui correspond généralement à la moyenne arithmétique des données recueillies après application d'un processus de nettoyage visant à éliminer les valeurs extrêmes. Dans le cas de certains marchés, par exemple celui de dérivés exotiques, les prix consensuels peuvent constituer les meilleures données disponibles. Toutefois, de nombreux facteurs doivent être pris en compte lorsqu'on évalue la représentativité des prix consensuels, notamment :

- si les prix soumis par les abonnés reflètent des opérations réelles ou s'il s'agit seulement de prix indicatifs établis selon leurs propres techniques d'évaluation ;
- le nombre de sources ayant fourni des prix ;
- la qualité des sources utilisées par le service de fixation des prix par consensus ;
- si les intervenants du marché comprennent des intervenants importants.

58. En général, seuls les abonnés qui ont présenté leurs propres prix au service de fixation des prix sont informés des prix consensuels. En conséquence, les entités n'ont pas toutes un accès direct à ces prix. Comme l'abonné ne sait généralement pas comment s'est effectuée l'estimation des prix soumis, la direction doit parfois recourir à d'autres sources d'information en plus des informations provenant des services de fixation des prix par consensus pour étayer son évaluation. Ce peut être le cas, notamment, lorsque les sources fournissent des prix indicatifs fondés sur leurs propres techniques d'évaluation et que la direction est incapable de comprendre comment ces sources ont calculé leurs prix.

Cours des courtiers

59. Comme les courtiers ne fournissent des cours qu'à titre de services complémentaires à leurs clients, ces cours diffèrent à de nombreux égards des prix obtenus des services de fixation des prix. Les courtiers ne sont parfois pas disposés à dévoiler le processus qu'ils ont utilisé pour établir leurs propres cours, mais ils peuvent avoir accès à de l'information sur des opérations dont un service de fixation des prix n'est peut-être pas au courant. Les cours des courtiers peuvent être exécutables ou indicatifs. Les cours indicatifs correspondent à la meilleure estimation du courtier quant à la juste valeur, alors que le cours exécutable montre que le courtier est disposé à accepter ce cours. Les cours exécutables sont des preuves solides de la juste valeur. Ce n'est toutefois pas le cas des cours indicatifs en raison du manque de transparence des méthodes utilisées par le courtier pour établir le cours. De plus, la rigueur des contrôles exercés sur les cours des courtiers diffère souvent selon que le courtier possède également le même titre dans son portefeuille. Les cours des courtiers sont souvent utilisés pour des titres pour lesquels les données d'entrée sont de niveau 3 et ils sont parfois la seule information externe disponible.

Autres aspects à prendre en considération concernant les sources de prix tiers

60. La compréhension de la méthode utilisée par les sources de prix pour établir un prix permet à la direction de déterminer si ce prix peut servir aux fins de sa propre évaluation, notamment à titre de donnée d'entrée d'une technique d'évaluation, et à quelle catégorie des niveaux de données d'entrée le titre devrait appartenir aux fins des informations à fournir. Par exemple, les sources de prix tiers peuvent évaluer les instruments financiers à l'aide de modèles qui leur sont exclusifs et il importe que la direction comprenne la méthode, les hypothèses et les données utilisées.

61. Si les évaluations en juste valeur obtenues de sources de prix tiers ne sont pas fondées sur les prix actuels d'un marché actif, la direction devra évaluer si les évaluations en juste valeur ont été déterminées en conformité avec le référentiel d'information financière applicable. La direction doit comprendre notamment :

- comment l'évaluation en juste valeur a été déterminée, par exemple au moyen d'une technique d'évaluation, pour juger si elle concorde avec l'objectif de l'évaluation en juste valeur ;
- si les prix correspondent à des prix indicatifs, à des écarts indicatifs ou à des offres fermes ;
- la fréquence à laquelle l'évaluation en juste valeur est effectuée par les sources de prix tiers, pour déterminer si elle reflète les conditions du marché à la date de l'évaluation.

La compréhension des bases sur lesquelles les sources de prix tiers ont déterminé leurs prix, en ce qui concerne les instruments financiers particuliers détenus par l'entité, permet à la direction de déterminer si ces éléments d'information sont pertinents et fiables pour étayer ses évaluations.

62. Il est possible qu'il existe des écarts entre les indicateurs de prix provenant de sources différentes. Le fait de comprendre la manière dont ces indicateurs ont été établis et de procéder à des investigations sur ces écarts aide la direction à confirmer la validité des éléments d'information utilisés dans son évaluation des instruments financiers en vue de déterminer si cette évaluation est raisonnable. Il n'est peut-être pas approprié de calculer simplement la moyenne des prix obtenus, sans pousser plus loin les recherches, étant donné que le prix le plus représentatif de la juste valeur peut correspondre à l'un de ces prix et non à leur moyenne. Pour apprécier si ses évaluations d'instruments financiers sont raisonnables, la direction peut :

- se demander si les opérations réelles conclues représentent des opérations forcées plutôt que des opérations entre des acheteurs et vendeurs consentants. La réponse à cette question pourrait invalider le prix à titre d'élément de comparaison ;
- analyser les flux de trésorerie futurs attendus de l'instrument. Cette analyse pourrait fournir une indication des données les plus pertinentes pour l'établissement du prix ;
- selon la nature des informations non observables, estimer des prix non observés par extrapolation de prix observés (par exemple, il peut exister des prix observables pour des instruments assortis d'échéances pouvant aller jusqu'à dix ans, mais pas au-delà, et la courbe de prix de ces instruments échéant dans dix ans peut, dans certains cas, être extrapolée au-delà de cette échéance pour servir d'indicateur). Il faut cependant s'assurer de ne pas pousser l'extrapolation trop loin afin d'éviter que le lien avec les prix observables soit trop ténu pour qu'on puisse s'y fier ;
- comparer entre eux les prix d'un portefeuille d'instruments financiers afin de s'assurer que les instruments financiers semblables ont des prix homogènes ;
- utiliser plus d'un modèle afin de corroborer les résultats de chaque modèle en ce qui a trait aux données d'entrée et aux hypothèses utilisées ;
- évaluer les fluctuations des prix des instruments de couverture et des garanties connexes.

Pour valider son jugement quant à son évaluation, l'entité peut aussi tenir compte d'autres facteurs qui peuvent être propres à sa situation.

Recours aux experts en évaluation

63. La direction peut engager un expert en évaluation d'une banque d'affaires, d'une maison de courtage de valeurs ou d'une autre entreprise d'évaluation pour l'évaluation de certains ou de la totalité de ses titres. Contrairement à la situation qui prévaut avec les services de fixation des prix et les cours des courtiers, la direction a généralement plus facilement accès à la méthode et aux données utilisées lorsqu'elle engage un expert pour effectuer une évaluation en son nom. Même si elle a engagé un expert, la direction demeure responsable de l'évaluation utilisée.

Questions relatives aux passifs financiers

64. Il importe de comprendre le risque de crédit pour évaluer tant les actifs financiers que les passifs financiers. L'évaluation reflète la qualité du crédit et la solidité financière aussi bien de l'émetteur que de tout fournisseur de soutien au crédit. Selon certains référentiels d'information financière, il est présumé, aux fins de l'évaluation d'un passif financier, que celui-ci est transféré à un intervenant du marché à la date d'évaluation. En l'absence de prix de marché observable pour un passif, on détermine généralement sa valeur en utilisant la méthode que la contrepartie utiliserait pour déterminer la valeur de l'actif correspondant, à moins qu'il y ait des facteurs propres au passif (par exemple, un tiers qui fournit un rehaussement de crédit). Il est notamment souvent difficile d'évaluer le risque de crédit propre à l'entité[10].

Présentation des instruments financiers et informations à fournir à leur sujet

65. La plupart des référentiels d'information financière exigent que les états financiers contiennent des informations qui permettent aux utilisateurs de faire des évaluations judicieuses des effets des activités sur instruments financiers, y compris des risques et incertitudes associés aux instruments financiers.

66. La plupart des référentiels exigent que des informations quantitatives et qualitatives (y compris les méthodes comptables suivies) soient fournies au sujet des instruments financiers. Les exigences relatives à la présentation dans les états financiers des évaluations en juste valeur et aux informations à fournir à leur sujet sont nombreuses dans la plupart des référentiels d'information financière et englobent plus que la simple évaluation des instruments financiers. Par exemple, les informations qualitatives au sujet des instruments financiers donnent, sur les caractéristiques de ces instruments et sur les flux de trésorerie qui s'y rattachent, des informations contextuelles importantes susceptibles de renseigner les investisseurs sur les risques auxquels les entités sont exposées.

Catégories d'informations à fournir

67. Les informations à fournir comprennent :

a) des informations quantitatives qui sont établies à partir des montants inclus dans les états financiers — par exemple, les catégories d'actifs et de passifs financiers ;

[10] Le risque de crédit propre à l'entité est la portion de la variation de la juste valeur qui n'est pas attribuable à des changements des conditions du marché.

b) des informations quantitatives qui font une large part au jugement — par exemple, une analyse de sensibilité pour chaque type de risque de marché auquel l'entité est exposée ;

c) des informations qualitatives — par exemple, celles qui décrivent la gouvernance exercée par l'entité sur les instruments financiers, les objectifs de l'entité, ses contrôles politiques et procédures pour la gestion de chaque type de risque découlant d'instruments financiers et les méthodes utilisées pour mesurer les risques.

68. Plus l'évaluation est sensible aux fluctuations d'une variable donnée, plus il est probable que la mention de ce fait sera nécessaire pour indiquer les incertitudes relatives à cette évaluation. Certains référentiels d'information financière peuvent aussi exiger la présentation d'analyses de sensibilité, y compris les effets des changements dans les hypothèses retenues aux fins des techniques d'évaluation de l'entité. Par exemple, les informations supplémentaires à fournir à l'égard des instruments financiers dont les évaluations en juste valeur sont effectuées au moyen des données d'entrée de niveau 3 de la hiérarchie des justes valeurs visent à informer les utilisateurs des états financiers de l'incidence de ces évaluations en juste valeur qui reposent sur les données d'entrée les plus subjectives.

69. Certains référentiels d'information financière exigent que soient fournies des informations qui permettent aux utilisateurs des états financiers d'évaluer la nature et l'ampleur des risques découlant des instruments financiers auxquels l'entité est exposée à la date de clôture. L'entité peut présenter ces informations dans les notes annexes, ou dans le rapport de gestion de son rapport annuel, avec un renvoi depuis les états financiers audités. L'étendue des informations fournies est fonction de l'ampleur de l'exposition de l'entité aux risques découlant d'instruments financiers. Ces informations comprennent des informations qualitatives sur :

- les expositions aux risques et comment celles-ci surviennent, y compris les incidences possibles sur les besoins futurs de l'entité en matière de liquidités et de garanties ;
- les objectifs de l'entité, ses politiques et ses procédures de gestion des risques, ainsi que les méthodes utilisées pour évaluer les risques ;
- tout changement dans les expositions aux risques ou les objectifs, politiques ou procédures de gestion des risques par rapport à la période précédente.

Section II — Facteurs à considérer pour l'audit d'instruments financiers

70. Certains facteurs peuvent rendre l'audit d'instruments financiers particulièrement exigeant. Par exemple :

- il se peut que les membres de la direction et l'auditeur aient de la difficulté à comprendre la nature des instruments financiers et les fins auxquelles ils servent, ainsi que les risques auxquels l'entité est exposée ;
- les marchés peuvent changer rapidement, ce qui exerce une pression sur la direction pour qu'elle gère efficacement les risques auxquels l'entité est exposée ;
- les éléments probants à l'appui des évaluations peuvent être difficiles à obtenir ;
- les différents paiements associés à certains instruments financiers peuvent être importants, ce qui peut accroître le risque de détournement d'actifs ;

- il se peut que les montants comptabilisés dans les états financiers relativement à des instruments financiers ne soient pas importants, mais que les risques associés à ces instruments le soient ;

- quelques employés peuvent exercer une influence importante sur les opérations sur instruments financiers de l'entité, notamment lorsque leurs régimes de rémunération sont liés aux produits découlant d'instruments financiers, et il se peut que d'autres personnes au sein de l'entité s'appuient de manière indue sur ces employés.

Ces facteurs peuvent faire en sorte que des risques et faits pertinents soient occultés, ce qui peut influer sur l'évaluation que fait l'auditeur des risques d'anomalies significatives. Par ailleurs, des risques latents peuvent faire surface rapidement, surtout lorsque les conditions du marché sont défavorables.

Esprit critique[11]

71. L'esprit critique est indispensable à une appréciation critique des éléments probants et permet à l'auditeur de rester attentif à de possibles indications d'un parti pris de la direction. L'exercice de l'esprit critique consiste notamment à remettre en question les éléments probants contradictoires ainsi que la fiabilité des documents, des réponses aux demandes d'informations et des autres renseignements obtenus de la direction et des responsables de la gouvernance. Il consiste également à être attentif aux états de fait pouvant éventuellement dénoter des anomalies, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs, et à se demander si les éléments probants obtenus sont suffisants et appropriés compte tenu des circonstances.

72. L'auditeur doit faire preuve d'un esprit critique en toutes circonstances, mais lorsque les instruments financiers sont complexes, l'exercice de l'esprit critique est particulièrement important, par exemple en ce qui concerne :

- l'évaluation du caractère suffisant et approprié des éléments probants recueillis, ce qui peut être particulièrement difficile lorsque des modèles sont utilisés ou pour déterminer si les marchés sont inactifs ;

- l'évaluation des jugements posés par la direction, et d'un possible parti pris de la part de celle-ci, dans l'application du référentiel d'information financière applicable, notamment quant au choix des techniques d'évaluation et aux hypothèses retenues dans la mise en œuvre des techniques d'évaluation, ainsi que le traitement des situations où les jugements de l'auditeur diffèrent de ceux de la direction ;

- les conclusions à tirer des éléments probants obtenus, par exemple l'appréciation du caractère raisonnable des évaluations préparées par les experts choisis par la direction et l'évaluation de la fidélité de l'image que donnent les informations fournies dans les états financiers.

[11] Norme ISA 200, paragraphe 15.

Questions de planification[12]

73. Lors de la planification de l'audit, l'auditeur cherche particulièrement :

- à comprendre les exigences comptables et les obligations d'information ;
- à comprendre les instruments financiers ou les risques auxquels ils exposent l'entité, ainsi que la fin visée par ces instruments ;
- à déterminer si des compétences et des connaissances spécialisées sont nécessaires pour réaliser l'audit ;
- à comprendre et à évaluer le système de contrôle interne compte tenu des opérations sur instruments financiers de l'entité et les systèmes d'information visés par l'audit ;
- à comprendre la nature, le rôle et les activités de la fonction d'audit interne ;
- à comprendre le processus suivi par la direction pour l'évaluation des instruments financiers, y compris si la direction a eu recours à un expert ou à une société de services ;
- à évaluer le risque d'anomalies significatives et à répondre à ce risque.

Compréhension des exigences comptables et des obligations d'information

74. La norme ISA 540 exige que l'auditeur acquière une compréhension des exigences du référentiel d'information financière applicable en ce qui concerne les estimations comptables, y compris les informations y afférentes à fournir, ainsi que des exigences des textes réglementaires[13]. Les exigences du référentiel d'information financière applicable relatives aux instruments financiers peuvent elles-mêmes être complexes et prévoir la présentation d'informations détaillées. La lecture de la présente IAPN ne saurait se substituer à une compréhension approfondie de toutes les exigences du référentiel d'information financière applicable. Certains référentiels d'information financière exigent la prise en considération d'aspects tels que les suivants :

- la comptabilité de couverture ;
- la comptabilisation des profits et pertes au jour 1 ;
- la comptabilisation et la décomptabilisation d'opérations sur instruments financiers ;
- le risque de crédit propre à l'entité ;
- le transfert de risques et la décomptabilisation, notamment lorsque l'entité a participé à la création et au montage d'instruments financiers complexes.

Compréhension des instruments financiers

75. Les caractéristiques des instruments financiers peuvent masquer certains éléments de risque. La compréhension des instruments dans lesquels l'entité a investi ou auxquels elle est exposée, y compris des caractéristiques de l'instrument, permet à l'auditeur de déterminer si :

---

[12] La norme ISA 300, *Planification d'un audit d'états financiers*, traite de la responsabilité qui incombe à l'auditeur de planifier l'audit des états financiers.

[13] Norme ISA 540, alinéa 8 a).

- des aspects importants d'une opération ont été omis ou n'ont pas été comptabilisés correctement ;
- une évaluation semble appropriée ;
- les risques inhérents aux instruments sont bien compris et gérés par l'entité ;
- les instruments financiers sont correctement classés dans les catégories des actifs et des passifs courants et non courants.

76. Voici des exemples d'éléments que l'auditeur peut prendre en considération pour acquérir une compréhension des instruments financiers de l'entité :

- les instruments financiers auxquels l'entité est exposée ;
- les fins auxquelles servent les instruments ;
- la compréhension que possèdent la direction et, le cas échéant, les responsables de la gouvernance, des instruments financiers, de leur utilisation et des exigences comptables ;
- les conditions et les caractéristiques exactes des instruments financiers afin de bien en comprendre les implications et, en particulier lorsque les opérations sont liées, l'incidence globale des opérations sur instruments financiers ;
- comment les instruments financiers s'inscrivent dans la stratégie de gestion globale des risques de l'entité.

Les demandes d'informations auprès de la fonction d'audit interne et de la fonction de gestion des risques, si ces fonctions existent, et les entretiens tenus avec les responsables de la gouvernance peuvent faciliter la compréhension de l'auditeur.

77. Dans certains cas, un contrat, y compris un contrat sur un instrument non financier, peut comporter un dérivé. Certains référentiels d'information financière permettent ou exigent que les dérivés incorporés soient séparés du contrat hôte dans certaines circonstances. En acquérant une compréhension du processus suivi par la direction pour l'identification et la comptabilisation des dérivés incorporés, l'auditeur pourra mieux comprendre les risques auxquels l'entité est exposée.

Recours à des personnes possédant des compétences et connaissances spécialisées pour la réalisation de l'audit[14]

78. La compétence de l'auditeur est un aspect important des audits lorsque des instruments financiers sont en cause, en particulier des instruments financiers complexes. La norme ISA 220[15] exige que l'associé responsable de la mission s'assure que l'équipe de mission, ainsi que les experts choisis par l'auditeur qui n'en font pas partie, possèdent collectivement la compétence et les capacités qui sont nécessaires pour réaliser la mission d'audit conformément aux normes professionnelles et aux exigences des textes légaux et réglementaires applicables et pour permettre la délivrance d'un rapport d'audit approprié aux circonstances. De plus, les règles de déontologie pertinentes[16] exigent que l'auditeur détermine si l'acceptation de la mission menace la conformité aux principes fondamentaux, y compris quant à la compétence professionnelle et à la diligence. Le paragraphe 79 présente des exemples de questions qui peuvent s'avérer pertinentes pour l'auditeur en ce qui a trait aux instruments financiers.

79. En conséquence, l'audit des instruments financiers peut exiger la participation d'un ou de plusieurs experts ou spécialistes, par exemple pour les aspects suivants :

- comprendre les instruments financiers utilisés par l'entité, et leurs caractéristiques, y compris leur degré de complexité. Le recours à des compétences et des connaissances spécialisées peut s'avérer nécessaire pour contrôler si tous les aspects de l'instrument financier et les questions y afférentes sont reflétées dans les états financiers, et pour déterminer si les informations adéquates sur les risques ont été fournies en conformité avec le référentiel d'information financière applicable lorsque des informations doivent être fournies au sujet des risques ;

- comprendre le référentiel d'information financière applicable, notamment lorsque l'on sait que des éléments peuvent donner lieu à des interprétations divergentes, ou lorsque la pratique est variable ou en évolution ;

- comprendre les incidences légales, réglementaires et fiscales des instruments financiers, y compris déterminer si l'entité peut forcer l'exécution des contrats (par exemple, en passant en revue les contrats sous-jacents), peut nécessiter des compétences et des connaissances spécialisées ;

- évaluer les risques inhérents à un instrument financier ;

---

[14] Lorsque la personne à laquelle on a recours possède une expertise en audit et en comptabilité, qu'elle travaille ou non au sein du cabinet, cette personne est réputée faire partie de l'équipe de mission et est soumise aux exigences de la norme ISA 220, *Contrôle qualité d'un audit d'états financiers*. Lorsque la personne à laquelle on a recours possède une expertise dans un domaine autre que la comptabilité ou l'audit, cette personne est réputée être un expert choisi par l'auditeur, et ce sont les dispositions de la norme ISA 620, *Utilisation par l'auditeur des travaux d'un expert de son choix*, qui s'appliquent. La norme ISA 620 précise que, pour déterminer si l'expertise a rapport à des domaines spécialisés de la comptabilité ou de l'audit ou à un autre domaine, l'auditeur devra exercer son jugement professionnel. Elle indique toutefois qu'on peut faire une distinction entre une expertise en matière de méthodes de comptabilisation des instruments financiers complexes (expertise en comptabilité et en audit) et une expertise en matière d'élaboration de techniques complexes d'évaluation des instruments financiers (expertise dans un domaine autre que la comptabilité ou l'audit).

[15] Norme ISA 220, paragraphe 14.

[16] *International Code of Ethics for Professional Accountants (including International Independence Standards)* du Conseil des normes internationales de déontologie comptable (le Code de l'IESBA), paragraphes 320.1 à 320.10 A1.

- aider l'équipe de mission à recueillir des éléments probants pour étayer les évaluations de la direction, ou élaborer une estimation ponctuelle ou un intervalle de confiance, en particulier lorsque la juste valeur est déterminée à l'aide d'un modèle complexe, lorsque les marchés sont inactifs et que les données et hypothèses sont difficiles à obtenir, lorsque des données d'entrée non observables sont utilisées ou lorsque la direction a eu recours à un expert ;

- évaluer les contrôles exercés sur la technologie de l'information, en particulier au sein des entités qui effectuent un volume élevé d'opérations sur instruments financiers. Dans ces entités, il se peut que les technologies de l'information soient très complexes, par exemple lorsque des renseignements importants au sujet de ces instruments financiers sont transmis, traités, tenus à jour ou consultés électroniquement. En outre, ces technologies peuvent comprendre des services fournis par une société de services.

80. La nature et l'utilisation des différents types d'instruments financiers, la complexité des exigences comptables, et les conditions du marché peuvent obliger l'équipe de mission à consulter[17] d'autres professionnels de la comptabilité et de l'audit, au sein ou à l'extérieur du cabinet, qui possèdent l'expertise ou l'expérience technique pertinente en comptabilité ou en audit, compte tenu de facteurs tels que :

- les capacités et la compétence de l'équipe de mission, y compris l'expérience des membres de l'équipe de mission ;

- les caractéristiques des instruments financiers utilisés par l'entité ;

- l'identification de circonstances ou de risques inhabituels propres à la mission, ainsi que la nécessité de l'exercice du jugement professionnel, particulièrement en ce qui concerne les seuils de signification et les risques importants ;

- les conditions du marché.

Compréhension du contrôle interne

81. La norme ISA 315 (révisée) précise que l'auditeur doit comprendre l'entité et son environnement, y compris son contrôle interne. L'acquisition d'une compréhension de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne, est un processus dynamique et continu de collecte, de mise à jour et d'analyse d'information tout au long de l'audit. Cette compréhension permet à l'auditeur d'identifier et d'évaluer les risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers et des assertions, et fournit ainsi une base pour la conception et la mise en œuvre des réponses à l'évaluation des risques d'anomalies significatives. Le volume et la diversité des opérations sur instruments financiers d'une entité déterminent généralement la nature et l'étendue des contrôles pouvant exister au sein de l'entité. La compréhension du suivi et du contrôle exercés sur les instruments financiers aide l'auditeur à déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit. L'annexe présente une description des contrôles pouvant exister au sein d'une entité qui effectue un volume élevé d'opérations sur instruments financiers.

---

[17] L'alinéa 18 b) de la norme ISA 220 exige que l'associé responsable de la mission s'assure que les membres de l'équipe de mission ont procédé aux consultations appropriées tout au long de la mission, au sein de l'équipe et auprès d'autres personnes à un niveau approprié au sein ou à l'extérieur du cabinet.

Compréhension de la nature, du rôle et des activités de la fonction d'audit interne

82. Dans nombre de grandes entités, la fonction d'audit interne peut effectuer des travaux qui permettent à la direction générale et aux responsables de la gouvernance d'examiner et d'évaluer les contrôles de l'entité portant sur l'utilisation des instruments financiers. La fonction d'audit interne peut aider à identifier les risques d'anomalies significatives attribuables à la fraude ou à l'erreur. Toutefois, les connaissances et les compétences que doit posséder la fonction d'audit interne pour comprendre et mettre en œuvre des procédures destinées à fournir une assurance à la direction ou aux responsables de la gouvernance sur l'utilisation que l'entité fait des instruments financiers sont en général très différentes de celles qui sont nécessaires pour auditer d'autres aspects de l'entreprise. La mesure dans laquelle la fonction d'audit interne possède les connaissances et les compétences requises pour se charger de l'audit des activités sur instruments financiers, et la mesure dans laquelle elle s'en est effectivement chargée, ainsi que la compétence et l'objectivité de la fonction d'audit interne, sont des facteurs pertinents que l'auditeur doit prendre en considération lorsqu'il détermine s'il est probable que cette fonction sera pertinente pour la stratégie générale d'audit et le plan d'audit.

83. Voici les aspects pour lesquels les travaux effectués par la fonction d'audit interne peuvent être particulièrement pertinents[18] :

- élaboration d'une vue d'ensemble de l'étendue de l'utilisation des instruments financiers ;
- évaluation du caractère approprié des politiques et des procédures en place et de leur respect par la direction ;
- évaluation de l'efficacité du fonctionnement des contrôles sur les activités sur instruments financiers ;
- évaluation des systèmes pertinents pour les activités sur instruments financiers ;
- appréciation de la question de savoir si de nouveaux risques relatifs aux instruments financiers sont identifiés, évalués et gérés.

Compréhension de la méthode suivie par la direction pour évaluer les instruments financiers

84. La responsabilité de la direction pour la préparation des états financiers inclut l'application des exigences du référentiel d'information financière applicable lors de l'évaluation des instruments financiers. La norme ISA 540 exige que l'auditeur acquière une compréhension de la manière dont la direction procède aux estimations comptables et des données sur lesquelles ces estimations sont fondées[19]. L'approche suivie par la direction pour cette évaluation est aussi fonction de la sélection d'une méthode d'évaluation appropriée et du niveau des éléments probants que l'on croit disponibles. Pour que soit atteint l'objectif de l'évaluation en juste valeur, la méthode d'évaluation mise au point par l'entité pour déterminer la juste valeur d'instruments financiers doit tenir compte de toutes les informations de marché pertinentes disponibles. Une compréhension approfondie de l'instrument financier qui fait l'objet de l'évaluation permet à l'entité d'identifier et d'évaluer les informations de marché pertinentes disponibles au sujet d'instruments identiques ou similaires qu'elle doit intégrer dans la méthode d'évaluation.

---

[18] Les travaux effectués par des fonctions telles que la fonction de gestion des risques, les fonctions de revue des modèles, et la fonction de contrôle des produits peuvent aussi s'avérer pertinents.

[19] Norme ISA 540, alinéa 8 c).

Évaluation des risques d'anomalies significatives et réponses à cette évaluation

Considérations générales relatives aux instruments financiers

85. La norme ISA 540[20] précise que le degré d'incertitude d'estimation influe sur le risque d'anomalies significatives associé aux estimations comptables. L'utilisation d'instruments financiers complexes, par exemple ceux pour lesquels l'incertitude ou la variabilité des flux de trésorerie futurs est importante, peut accroître le risque d'anomalies significatives, en particulier en ce qui concerne l'évaluation. Les autres éléments susceptibles d'affecter le risque d'anomalies significatives comprennent :

- le volume d'instruments financiers auxquels l'entité est exposée ;
- les conditions de l'instrument financier, y compris la question de savoir si l'instrument financier lui-même comprend d'autres instruments financiers ;
- la nature des instruments financiers.

Facteurs de risque de fraude[21]

86. Il se peut que des employés aient des motifs pour présenter des informations financières mensongères lorsque leur rémunération est fonction des rendements sur les instruments financiers utilisés. Pour évaluer le risque de fraude, il peut être important de comprendre l'interaction qui existe entre les politiques de rémunération de l'entité et son appétence au risque ainsi que les motifs que cela peut créer pour ses négociateurs et pour la direction.

87. Une conjoncture difficile sur les marchés des capitaux peut inciter davantage les membres de la direction ou les employés à présenter des informations financières mensongères dans le but de protéger leurs primes personnelles, de dissimuler une fraude ou une erreur, d'éviter d'enfreindre la réglementation ou les limites de liquidité ou d'emprunt ou encore d'éviter de présenter des pertes. Par exemple, en période d'instabilité des marchés, l'incapacité à protéger l'entité des fluctuations extrêmes des cours du marché, le fléchissement inattendu des prix des actifs, de mauvais jugements quant aux opérations de négociation, ou d'autres facteurs peuvent entraîner des pertes imprévues. De plus, il se peut que des difficultés financières créent des pressions sur la direction, préoccupée par la solvabilité de l'entreprise.

88. Le détournement d'actifs et les informations financières mensongères impliquent souvent que l'on contourne des contrôles qui peuvent par ailleurs sembler fonctionner efficacement. Il peut s'agir notamment de contournements des contrôles portant sur les données, les hypothèses et les processus détaillés qui permettent de dissimuler des pertes et des vols. Par exemple, des conditions de marché difficiles peuvent inciter davantage à dissimuler ou à annuler des opérations dans une tentative de recouvrer des pertes.

Évaluation du risque d'anomalies significatives

89. L'évaluation que fait l'auditeur des risques identifiés au niveau des assertions, en conformité avec la norme ISA 315 (révisée), y compris l'évaluation de la conception et de la mise en œuvre du

---

[20] Norme ISA 540, paragraphe 2.

[21] Voir la norme ISA 240, *Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers*, qui présente des exigences et des indications quant aux facteurs de risque de fraude.

contrôle interne, lui fournit une base pour définir la stratégie appropriée à adopter pour la conception et la mise en œuvre de procédures d'audit complémentaires, en conformité avec la norme ISA 330, y compris à la fois des procédures de corroboration et des tests des contrôles. La stratégie adoptée est influencée par la compréhension que l'auditeur a des aspects du contrôle interne pertinents pour l'audit, y compris la robustesse de l'environnement de contrôle et la fonction de gestion des risques, l'importance et la complexité des activités de l'entité, et la question de savoir si l'évaluation par l'auditeur des risques d'anomalies significatives comprend une attente quant à l'efficacité du fonctionnement des contrôles.

90. L'évaluation que fait l'auditeur du risque d'anomalies significatives au niveau des assertions peut changer au cours de l'audit à mesure qu'il obtient de nouvelles informations. En demeurant attentif pendant l'audit, par exemple lorsqu'il inspecte des comptes ou documents, l'auditeur peut relever des accords ou d'autres informations indiquant l'existence d'instruments financiers que la direction n'a pas identifiés ou qu'elle ne lui a pas communiqués. Il peut s'agir notamment des comptes et documents suivants :

- les procès-verbaux des réunions des responsables de la gouvernance ;
- des factures émanant des conseillers professionnels de l'entité et des correspondances avec ceux-ci.

Facteurs à prendre en considération pour déterminer s'il y a lieu de tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles, et dans quelle mesure

91. Une attente quant à l'efficacité du fonctionnement des contrôles peut être plus courante dans le cas d'un établissement financier dont les contrôles internes sont bien établis, de sorte que les tests des contrôles peuvent alors représenter un moyen efficace d'obtenir des éléments probants. Lorsqu'il existe une fonction responsable des opérations de négociation au sein de l'entité, les seuls tests de corroboration risquent de ne pas fournir des éléments probants suffisants et appropriés en raison du volume des contrats et des différents systèmes utilisés. Les tests des contrôles ne sont toutefois pas suffisants à eux seuls puisque la norme ISA 330 exige de l'auditeur qu'il conçoive et mette en œuvre des procédures de corroboration pour chaque catégorie d'opérations, solde de compte et information fournie, dès lors qu'ils sont significatifs[22].

92. Les entités qui effectuent un volume élevé d'opérations et qui utilisent beaucoup d'instruments financiers peuvent avoir des contrôles plus sophistiqués et une fonction de gestion des risques efficace, et l'auditeur procédera ainsi plus vraisemblablement à des tests des contrôles pour obtenir des éléments probants au sujet des assertions suivantes :

- la réalité, l'intégralité et l'exactitude des opérations et la séparation des périodes ;
- l'existence, les droits et obligations et l'exhaustivité des soldes de comptes.

93. Dans les entités qui effectuent relativement peu d'opérations sur instruments financiers :

- il se peut que la direction et les responsables de la gouvernance n'aient qu'une compréhension limitée des instruments financiers et de leur incidence sur l'entreprise ;

[22] Norme ISA 330, paragraphe 18.

- il se peut que l'entité ait seulement quelques types d'instruments entre lesquels il y a peu ou pas d'interaction ;
- il est peu probable que l'environnement de contrôle soit complexe (par exemple, il se peut que l'entité n'ait pas mis en place les contrôles décrits dans l'annexe) ;
- la direction peut avoir recours à une information sur les prix provenant de sources de prix tiers pour évaluer ses instruments ;
- les contrôles exercés sur l'utilisation de l'information sur les prix provenant de sources de prix tiers peuvent être moins sophistiqués.

94. Lorsqu'une entité effectue relativement peu d'opérations sur instruments financiers, l'auditeur peut acquérir assez facilement une compréhension des objectifs visés par l'utilisation des instruments financiers et des caractéristiques de ces instruments. Dans une telle situation, les éléments probants seront, pour l'essentiel, vraisemblablement de nature corroborante, de sorte que l'auditeur peut exécuter la majorité des travaux d'audit à la clôture de l'exercice, et les confirmations obtenues de tiers sont susceptibles de fournir des éléments probants concernant l'exhaustivité, l'exactitude et l'existence des opérations.

95. Pour prendre une décision quant à la nature, au calendrier et à l'étendue des tests des contrôles, l'auditeur peut notamment tenir compte de facteurs tels que :

- la nature, la fréquence et le volume des opérations sur instruments financiers ;
- la robustesse des contrôles, notamment s'ils ont été adéquatement conçus pour répondre aux risques associés au volume d'opérations sur instruments financiers conclues par l'entité et si un cadre de gouvernance a été mis en place pour les activités sur instruments financiers ;
- l'importance de contrôles particuliers par rapport à l'ensemble des objectifs de contrôle et des processus en place au sein de l'entité, y compris la sophistication des systèmes d'information servant au traitement des opérations sur instruments financiers ;
- le suivi des contrôles et les déficiences relevées dans les procédures de contrôle ;
- les questions visées par les contrôles, par exemple les contrôles liés à l'exercice du jugement par rapport aux contrôles exercés sur les données sous-jacentes. Il sera vraisemblablement plus efficace de mettre en œuvre des procédures de corroboration que de s'appuyer sur les contrôles liés à l'exercice du jugement ;
- la compétence des personnes affectées aux activités de contrôle, par exemple si l'entité a une capacité adéquate, y compris pendant les périodes de pointe, pour établir et vérifier les évaluations des instruments financiers auxquels elle est exposée ;
- la fréquence d'exécution de ces activités de contrôle ;
- le niveau de précision attendu des contrôles ;
- les éléments probants attestant l'exécution des activités de contrôle ;
- le moment où ont lieu les opérations sur instruments financiers importantes, par exemple si elles ont lieu aux environs de la date de clôture.

Procédures de corroboration

96. Pour concevoir des procédures de corroboration, il faut prendre en considération :

- le recours à des procédures analytiques[23] — Bien que les procédures analytiques mises en œuvre par l'auditeur puissent être efficaces comme procédures d'évaluation des risques, en lui permettant d'obtenir des renseignements sur les activités d'une entité, elles sont en général moins efficaces comme procédures de corroboration lorsqu'elles sont appliquées seules, parce que l'interrelation complexe qui existe entre les facteurs qui influent sur les valeurs des instruments financiers occulte souvent les tendances inhabituelles qui pourraient se dégager ;

- les opérations non courantes — De nombreuses opérations financières sont le fait de contrats négociés entre une entité et sa contrepartie (c'est-à-dire des opérations hors bourse). Dans la mesure où les opérations sur instruments financiers ne sont pas courantes et ne sont pas conclues dans le cadre normal des activités de l'entité, l'adoption d'une stratégie de corroboration peut être le moyen le plus efficace d'atteindre les objectifs fixés au moment de la planification de l'audit. Lorsque les opérations sur instruments financiers ne sont pas courantes, les réponses de l'auditeur à l'évaluation des risques, y compris la conception et la mise en œuvre de procédures d'audit, tiennent compte de l'absence possible d'expérience de l'entité en la matière ;

- la disponibilité des éléments probants — Par exemple, il se peut que l'entité qui a recours à une source de prix tiers ne puisse offrir d'éléments probants sur les assertions pertinentes des états financiers ;

- les procédures mises en œuvre pour d'autres aspects de l'audit — Les procédures mises en œuvre à l'égard d'autres aspects des états financiers peuvent fournir des éléments probants quant à l'exhaustivité des opérations sur instruments financiers. Ces procédures peuvent comprendre des tests sur les encaissements et les décaissements postérieurs à la clôture, ainsi que la recherche de passifs non comptabilisés ;

- le choix des éléments à tester — Le portefeuille d'instruments financiers peut comprendre des instruments dont la complexité et le risque varient. En pareil cas, les sondages non statistiques pourront s'avérer utiles.

97. Par exemple, lorsqu'il est question d'un titre adossé à des actifs, l'auditeur peut envisager de mettre en œuvre certaines des procédures d'audit suivantes pour répondre aux risques d'anomalies significatives relativement à ce titre :

- examiner les documents contractuels pour comprendre les conditions du titre, la garantie sous-jacente et les droits de chaque catégorie de porteur de titres ;

- se renseigner sur le processus adopté par la direction pour l'estimation des flux de trésorerie ;

---

[23] L'alinéa 6 b) de la norme ISA 315 (révisée) précise que l'auditeur doit mettre en œuvre des procédures analytiques à titre de procédures d'évaluation des risques pour évaluer les risques d'anomalies significatives et avoir une base pour la conception et la mise en œuvre des réponses à l'évaluation des risques. Le paragraphe 6 de la norme ISA 520, *Procédures analytiques*, précise que l'auditeur doit avoir recours aux procédures analytiques pour parvenir à une conclusion générale sur les états financiers. Les procédures analytiques peuvent aussi être mises en œuvre à d'autres étapes de l'audit.

- évaluer le caractère raisonnable des hypothèses, comme les taux de remboursement anticipés, les taux de défaillance et la gravité des pertes ;
- acquérir une compréhension de la méthode utilisée pour déterminer la cascade des flux de trésorerie ;
- comparer les résultats de l'évaluation en juste valeur avec les évaluations d'autres titres comportant des garanties sous-jacentes et conditions semblables ;
- refaire des calculs.

Tests à double objectif

98. Bien que les tests des contrôles et les tests de détail ne visent pas les mêmes objectifs, il peut être efficient d'appliquer les deux types de tests en même temps, par exemple :

- soit effectuer un test des contrôles et un test de détail à l'égard de la même opération (par exemple en vérifiant si un contrat conclu est maintenu et si les détails de l'instrument financier ont été reflétés de façon appropriée dans une feuille de synthèse) ;
- soit tester les contrôles lors de la vérification du processus adopté par la direction pour faire des estimations de la valeur.

Calendrier des procédures d'audit[24]

99. Après avoir évalué les risques associés aux instruments financiers, l'équipe de mission détermine le calendrier des tests des contrôles et des procédures de corroboration prévus. Le calendrier des procédures d'audit prévues varie selon un certain nombre de facteurs, dont la fréquence de fonctionnement des contrôles, l'importance de l'activité visée par les contrôles, et le risque connexe d'anomalies significatives.

100. Bien qu'il soit nécessaire de mettre en œuvre la plupart des procédures d'audit relatives à l'évaluation et à la présentation à la clôture de l'exercice, les procédures relatives à d'autres assertions comme l'exhaustivité et l'existence peuvent être mises en œuvre lors d'une période intermédiaire. Par exemple, les tests des contrôles peuvent être appliqués lors d'une période intermédiaire pour ce qui est des contrôles de routine, comme les contrôles des TI et l'autorisation de nouveaux produits. De plus, il peut être utile de tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles exercés sur l'approbation de nouveaux produits en recueillant des éléments probants quant à l'autorisation par un membre de la direction d'un niveau hiérarchique approprié d'un nouvel instrument financier pendant une période intermédiaire.

101. Les auditeurs peuvent aussi mettre en œuvre certains tests des modèles à une date intermédiaire, par exemple en comparant les données de sortie du modèle avec des opérations du marché. Il est possible également d'appliquer une procédure intermédiaire à l'égard des instruments pour lesquels il existe des données d'entrée observables, soit un contrôle de cohérence de l'information sur les prix fournie par une source de prix tiers.

---

[24] Les paragraphes 11, 12, 22 et 23 de la norme ISA 330 définissent les exigences applicables lorsque l'auditeur met en œuvre des procédures au cours d'une période intermédiaire et précisent comment les éléments probants obtenus peuvent être utilisés.

102. On vérifie souvent les aspects qui reposent davantage sur l'exercice du jugement vers ou à la clôture de l'exercice car :

- les évaluations peuvent changer de façon importante en peu de temps, ce qui rend difficile la comparaison et le rapprochement des soldes intermédiaires avec les informations correspondantes à la date de clôture ;
- une entité peut conclure un volume considérablement accru d'opérations sur des instruments financiers entre une date intermédiaire et la clôture de l'exercice ;
- les écritures de journal manuelles peuvent être effectuées seulement après la clôture de l'exercice ;
- des opérations non courantes ou importantes peuvent avoir lieu tard au cours de l'exercice.

Procédures relatives à l'exhaustivité, l'exactitude, l'existence, la réalité et les droits et obligations

103. Un bon nombre des procédures appliquées par l'auditeur peuvent porter sur plusieurs assertions. Par exemple, les procédures portant sur l'existence d'un solde de compte à la clôture de l'exercice vont également attester la réalité d'une catégorie d'opérations, et peuvent aider aussi à établir que la séparation des périodes est appropriée. Cela s'explique par le fait que les instruments financiers découlent de contrats légaux et que, en vérifiant l'exactitude de la comptabilisation de l'opération, l'auditeur peut aussi à la fois vérifier son existence, obtenir des éléments probants à l'appui de la réalité et des droits et obligations, tout en obtenant la confirmation que les opérations sont comptabilisées dans l'exercice approprié.

104. Les procédures pouvant fournir des éléments probants à l'appui de l'exhaustivité, de l'exactitude et de l'existence consistent notamment à :

- obtenir des confirmations externes[25] des comptes bancaires, des opérations et des relevés des dépositaires, par exemple au moyen d'une demande de confirmation directe auprès de la contrepartie (y compris l'utilisation de demandes de confirmations bancaires), avec envoi direct de la réponse à l'auditeur. L'information peut par ailleurs être obtenue des systèmes de la contrepartie par transmission de flux de données. Dans ce cas, l'auditeur peut tenir compte des contrôles mis en place afin de prévenir l'altération des systèmes informatiques servant à transmettre l'information lorsqu'il évalue la fiabilité des éléments probants provenant des confirmations. S'il ne reçoit pas de confirmations, l'auditeur peut obtenir des éléments probants en examinant les contrats et en testant les contrôles pertinents. Toutefois, les confirmations externes ne fournissent pas d'éléments probants adéquats quant à l'assertion relative à l'évaluation, bien qu'elles puissent aider à identifier l'existence d'accords accessoires ;
- effectuer le rapprochement des relevés ou des flux de données des dépositaires avec les documents de l'entité ; pour ce faire, il peut être nécessaire d'évaluer les contrôles des TI à l'extérieur et à l'intérieur des processus de rapprochement automatisés et de déterminer si les éléments de rapprochement sont compris et traités correctement ;

---

[25] La norme ISA 505, *Confirmations externes*, traite de l'utilisation par l'auditeur de procédures de confirmation externe pour obtenir des éléments probants conformément aux exigences de la norme ISA 330 et de la norme ISA 500, *Éléments probants*. Voir également le Staff Audit Practice Alert *Emerging Practice Issues Regarding the Use of External Confirmations in an Audit of Financial Statements*, publié en novembre 2009.

- examiner les écritures de journal et les contrôles exercés sur l'enregistrement de ces écritures. Cette procédure peut aider notamment :
  - — à déterminer si les écritures ont été passées par des employés autres que ceux qui sont autorisés à le faire,
  - — à identifier les écritures inhabituelles ou inappropriées à la clôture de l'exercice, qui peuvent être pertinentes en ce qui concerne le risque de fraude ;
- lire les différents contrats et passer en revue les documents justificatifs des opérations sur instruments financiers de l'entité, y compris ses documents comptables, pour en vérifier l'existence ainsi que les droits et obligations qui s'y rattachent. Par exemple, l'auditeur peut lire les différents contrats associés aux instruments financiers et passer en revue les documents justificatifs, y compris les écritures comptables faites au moment de l'enregistrement initial du contrat, et il peut aussi par la suite passer en revue les écritures comptables faites à des fins d'évaluation. Il peut ainsi évaluer si les complexités inhérentes à une opération ont toutes été relevées et reflétées dans les comptes. Des personnes qui possèdent l'expertise nécessaire doivent examiner les ententes juridiques et les risques correspondants pour déterminer que les droits existent ;
- tester les contrôles, par exemple en les réexécutant ;
- examiner les systèmes de gestion des plaintes de l'entité. Les opérations non comptabilisées peuvent faire en sorte que l'entité n'effectue pas un paiement en espèces à une contrepartie, et être détectées grâce à l'examen des plaintes reçues ;
- examiner les conventions-cadres de compensation pour relever les instruments non comptabilisés.

105. Ces procédures sont particulièrement importantes pour certains instruments financiers comme les dérivés ou les cautionnements, car ces instruments ne font pas l'objet d'un investissement initial important, et il peut donc être difficile d'identifier leur existence. Par exemple, les dérivés incorporés sont souvent incorporés dans des contrats d'instruments non financiers qui ne sont peut-être pas visés par les procédures de confirmation.

Évaluation des instruments financiers

Exigences en matière d'information financière

106. Les cadres d'information financière reposant sur le principe d'image fidèle font souvent appel à une hiérarchie des justes valeurs ; c'est notamment le cas des IFRS et des PCGR des États-Unis. Cela signifie généralement que le volume et le détail des informations à fournir augmentent en proportion du niveau d'incertitude d'évaluation. La distinction entre les niveaux de la hiérarchie peut nécessiter l'exercice du jugement.

107. L'auditeur peut juger utile de comprendre où les instruments financiers se situent par rapport à la hiérarchie des justes valeurs. Normalement, le risque d'anomalies significatives et le niveau des procédures d'audit à appliquer augmentent en proportion du niveau d'incertitude d'évaluation. Le recours aux données d'entrée du niveau 3 et à certaines données d'entrée du niveau 2 de la hiérarchie des justes valeurs peut fournir une indication utile au sujet du niveau d'incertitude d'évaluation. Les données d'entrée de niveau 2 varient entre celles qui peuvent être facilement

obtenues et celles qui se rapprochent des données d'entrée de niveau 3. L'auditeur évalue les éléments probants disponibles et acquiert une compréhension à la fois de la hiérarchie des justes valeurs et du risque que la direction manifeste un parti pris dans son classement des instruments financiers selon la hiérarchie des justes valeurs.

108. En conformité avec la norme ISA 540[26], l'auditeur examine les politiques et la méthode d'évaluation de l'entité afin de se familiariser avec les données d'entrée et hypothèses retenues aux fins de la méthode d'évaluation. Très souvent, le référentiel d'information financière applicable ne prescrit pas de méthode d'évaluation. Lorsque c'est le cas, les aspects suivants, notamment, peuvent aider l'auditeur à comprendre comment la direction évalue les instruments financiers :

- si la direction a une politique officielle d'évaluation et, le cas échéant, si la technique d'évaluation utilisée pour un instrument financier donné est documentée de façon appropriée en conformité avec cette politique ;
- les modèles qui peuvent donner lieu au plus grand risque d'anomalies significatives ;
- la façon dont la direction a tenu compte de la complexité de l'évaluation de l'instrument financier lorsqu'elle a choisi une technique d'évaluation particulière ;
- si le risque d'anomalies significatives est plus élevé parce que la direction a mis au point à l'interne le modèle à utiliser pour évaluer les instruments financiers ou s'écarte de la technique d'évaluation couramment employée pour évaluer un instrument financier en particulier ;
- si la direction a eu recours à une source de prix tiers ;
- si les personnes qui interviennent dans l'élaboration ou l'application de la technique d'évaluation possèdent les compétences et l'expertise appropriées, y compris si l'entité a eu recours à un expert choisi par la direction ;
- s'il y a des indications d'un parti pris de la direction dans le choix de la technique d'évaluation à utiliser.

Évaluation des risques d'anomalies significatives concernant l'évaluation

109. Lorsqu'il évalue si les techniques d'évaluation utilisées par une entité sont appropriées aux circonstances et si des contrôles ont été mis en place à l'égard des techniques d'évaluation, l'auditeur peut notamment considérer :

- si les techniques d'évaluation sont couramment utilisées par d'autres intervenants du marché et s'il a déjà été démontré qu'elles permettent une estimation fiable des prix réels d'opérations conclues sur le marché ;
- si les techniques d'évaluation fonctionnent comme prévu et si leur conception ne comporte pas de déficiences, y compris dans des situations extrêmes, et si elles ont été validées de manière objective ; les indicateurs de déficiences peuvent être des fluctuations qui ne concordent pas avec des indices de référence ;

[26] Norme ISA 540, alinéa 8 c).

- si les techniques d'évaluation tiennent compte des risques inhérents aux instruments financiers faisant l'objet de l'évaluation, dont la solvabilité de la contrepartie, et du risque de crédit propre à l'entité dans le cas où des techniques d'évaluation sont utilisées pour évaluer des passifs financiers ;
- la façon dont les techniques d'évaluation ont été calibrées par rapport au marché, y compris la mesure dans laquelle elles sont sensibles aux modifications des variables ;
- si les variables et les hypothèses de marché sont utilisées systématiquement et s'il existe de nouvelles conditions qui justifient une modification des techniques d'évaluation, des variables ou des hypothèses utilisés ;
- si des analyses de sensibilité indiquent que les évaluations changeraient considérablement si les hypothèses étaient modifiées légèrement ou modérément ;
- la structure organisationnelle, notamment l'existence ou non d'un service interne responsable de l'élaboration de modèles pour l'évaluation de certains instruments, en particulier lorsque l'on utilise des données d'entrée de niveau 3. Il est à noter qu'une fonction d'élaboration de modèles qui participe à la détermination des prix est moins objective qu'une fonction qui, sur les plans fonctionnel et organisationnel, est séparée de la salle des marchés ;
- la compétence et l'objectivité des responsables de l'élaboration et de l'application des techniques d'évaluation, y compris l'expérience relative de la direction concernant des modèles particuliers nouvellement mis au point.

Il se peut que l'auditeur (ou l'expert qu'il a choisi) ait aussi élaboré de façon indépendante une ou plusieurs techniques d'évaluation pour comparer les données de sortie qu'il obtient avec celles des techniques d'évaluation utilisées par la direction.

Risques importants

110. Le processus d'évaluation des risques par l'auditeur peut amener celui-ci à identifier un ou plusieurs risques importants concernant l'évaluation des instruments financiers, lorsque l'une ou l'autre des conditions suivantes existe :

- degré élevé d'incertitude d'évaluation associé à l'évaluation de certains instruments financiers (par exemple ceux pour lesquels les données d'entrée sont non observables)[27] ;
- insuffisance des éléments probants à l'appui de l'évaluation des instruments financiers par la direction ;
- compréhension insuffisante par la direction de ses instruments financiers ou absence de l'expertise nécessaire pour les évaluer adéquatement ou déterminer si des ajustements doivent être apportés aux évaluations ;
- compréhension insuffisante par la direction des exigences complexes du référentiel d'information financière applicable portant sur l'évaluation des instruments financiers et les

[27] Lorsque l'auditeur juge que le degré élevé d'incertitude d'estimation que présente l'évaluation d'instruments financiers complexes donne lieu à un risque important, la norme ISA 540 l'oblige à mettre en œuvre des procédures de corroboration et à évaluer l'adéquation des informations fournies sur l'incertitude d'estimation associée à ces instruments. Voir les paragraphes 11, 15 et 20 de la norme ISA 540.

informations à fournir à leur sujet, et incapacité de sa part de porter les jugements requis pour appliquer adéquatement ces exigences ;

- importance des ajustements d'évaluation apportés aux données de sortie des techniques d'évaluation lorsque le référentiel d'information financière applicable exige ou permet de tels ajustements.

111. Dans le cas des estimations comptables présentant des risques importants, en plus des autres procédures de corroboration qu'il met en œuvre afin de se conformer aux exigences de la norme ISA 330, l'auditeur est tenu, selon la norme ISA 540[28], d'évaluer :

a) dans quelle mesure 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 d'évaluation en procédant à son estimation comptable ;

b) si les hypothèses importantes retenues par la direction sont raisonnables ;

c) 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.

112. Lorsque les marchés deviennent inactifs, le changement de circonstances peut faire en sorte que l'évaluation en fonction du prix de marché fasse place à l'évaluation au moyen d'un modèle, ou que l'on passe d'un modèle donné à un autre. Il peut être difficile de réagir aux changements dans les conditions du marché si la direction n'a pas mis des politiques en place avant que ces conditions ne changent. Il se peut également que la direction ne possède pas l'expertise nécessaire pour élaborer d'urgence un modèle, ou pour choisir la technique d'évaluation qui pourrait convenir dans les circonstances. Même lorsque des techniques d'évaluation ont été utilisées systématiquement, la direction doit déterminer si les techniques d'évaluation et les hypothèses utilisées pour déterminer la valeur des instruments financiers sont toujours valables. En outre, il se peut que les techniques d'évaluation aient été choisies à un moment où des informations de marché raisonnables étaient disponibles, mais qu'elles ne permettent pas d'obtenir des évaluations raisonnables en période de crise imprévue.

113. La sensibilité d'une évaluation aux partis pris de la direction, intentionnels ou non, augmente avec le degré de subjectivité de l'évaluation et d'incertitude d'évaluation. Par exemple, la direction peut avoir tendance à ne pas tenir compte des hypothèses ou des données d'entrée observables sur le marché et à utiliser plutôt son propre modèle mis au point à l'interne parce que ce modèle donne des résultats plus favorables. Même en l'absence d'intention frauduleuse, il peut y avoir une tentation naturelle d'orienter les jugements de façon à présenter la valeur la plus favorable dans une large fourchette de valeurs, plutôt que de choisir celle qui pourrait être considérée comme la plus cohérente avec le référentiel d'information financière applicable. Le fait que la direction change de technique d'évaluation d'une période à l'autre sans raison claire et valable peut aussi être l'indice d'un parti pris de sa part. Bien qu'une certaine forme de parti pris de la direction soit inhérente aux décisions subjectives relatives à l'évaluation d'instruments

[28] Norme ISA 540, alinéas 15 a) et b).

financiers, lorsque la direction cherche intentionnellement à induire en erreur les utilisateurs, son parti pris est de nature frauduleuse.

Élaboration d'une stratégie d'audit

114. Pour vérifier comment la direction évalue les instruments financiers et pour répondre à son évaluation des risques d'anomalies significatives en conformité avec la norme ISA 540[29], l'auditeur met en œuvre l'une ou plusieurs des procédures suivantes, compte tenu de la nature de l'estimation comptable :

a) vérifier comment la direction a procédé à l'estimation comptable et les données sur lesquelles celle-ci est fondée (y compris les techniques d'évaluation utilisées par l'entité dans ses évaluations) ;

b) tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles sur le processus d'estimation comptable de la direction, et mettre en œuvre les procédures de corroboration appropriées ;

c) établir une estimation ponctuelle ou un intervalle de confiance pour évaluer l'estimation ponctuelle de la direction ;

d) déterminer si les événements qui surviennent jusqu'à la date de son rapport fournissent des éléments probants concernant l'estimation comptable.

De nombreux auditeurs considèrent qu'une combinaison de tests qui consistent à vérifier comment la direction a évalué l'instrument financier et les données sur lesquelles il est fondé, et à tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles, constitue une stratégie d'audit efficace et efficiente. Il est possible que les événements postérieurs fournissent certains éléments probants au sujet de l'évaluation des instruments financiers, mais d'autres facteurs peuvent devoir être pris en compte en ce qui a trait aux changements des conditions du marché qui surviennent après la date de clôture[30]. Si l'auditeur n'est pas en mesure de vérifier comment la direction a procédé à l'estimation, il peut décider d'établir une estimation ponctuelle ou un intervalle de confiance.

115. Comme on l'explique à la Section I, pour faire une estimation de la juste valeur des instruments financiers, la direction peut :

- utiliser des informations provenant de sources de prix tiers ;
- recueillir des données pour établir sa propre estimation à l'aide de diverses techniques, y compris des modèles ;
- charger un expert de procéder à une estimation.

La direction utilise souvent une combinaison de ces moyens. Par exemple, elle peut avoir son propre processus de détermination des prix mais recourir à des sources de prix tiers pour corroborer ses propres valeurs.

---

[29] Norme ISA 540, paragraphes 12 à 14.

[30] Les paragraphes A63 à A66 de la norme ISA 540 présentent des exemples de certains des facteurs qui peuvent être pertinents.

Facteurs à considérer pour l'audit lorsque la direction a recours à une source de prix tiers

116. Il arrive que la direction ait recours à une source de prix tiers, par exemple un service de fixation des prix ou un courtier, pour l'évaluation des instruments financiers de l'entité. La compréhension de la façon dont la direction utilise l'information et du fonctionnement du service de fixation des prix peut aider l'auditeur à déterminer la nature et l'étendue des procédures d'audit nécessaires.

117. Les éléments suivants peuvent être pertinents lorsque la direction a recours à une source de prix tiers :

- *Le type de source de prix tiers* — Certaines sources de prix tiers donnent davantage d'informations au sujet de leur processus. Par exemple, les services de fixation des prix fournissent souvent des informations sur la méthode, les hypothèses et les données qui ont servi à l'évaluation des instruments financiers au niveau de la catégorie d'actifs. À l'inverse, les courtiers fournissent peu d'informations, voire aucune, au sujet des données d'entrée et des hypothèses utilisées pour établir un cours.

- *La nature des données d'entrée utilisées et la complexité de la technique d'évaluation* – La fiabilité des prix provenant de sources de prix tiers varie selon le caractère observable des données d'entrée (et donc le niveau des données d'entrée dans la hiérarchie des justes valeurs) et la complexité de la méthode utilisée pour évaluer des titres ou catégories d'actifs précis. Par exemple, le cours d'un placement en titres de capitaux propres négociés activement sur un marché liquide est plus fiable que le cours d'une obligation d'entreprise négociée sur un marché liquide qui n'a pas fait l'objet de négociations à la date d'évaluation, et ce dernier cours est par ailleurs lui-même plus fiable que le cours d'un titre adossé à des actifs évalué à l'aide d'un modèle de flux de trésorerie actualisés.

- *La réputation et l'expérience de la source de prix tiers* – Par exemple, une source de prix tiers peut avoir l'expérience d'un certain type d'instrument financier et être reconnue à ce titre, mais ne pas avoir la même expérience à l'égard d'autres types d'instruments financiers. L'expérience que possède l'auditeur de la source de prix tiers peut s'avérer également pertinente dans les circonstances.

- *L'objectivité de la source de prix tiers* – Par exemple, si un prix obtenu par la direction provient d'une contrepartie comme le courtier qui a vendu l'instrument financier à l'entité, ou d'une entité qui entretient une relation étroite avec l'entité soumise à l'audit, ce prix peut ne pas être fiable.

- *Les contrôles exercés par l'entité sur le recours à des sources de prix tiers* – La mesure dans laquelle la direction a des contrôles en place pour évaluer la fiabilité de l'information provenant de sources de prix tiers influe sur la fiabilité de l'évaluation en juste valeur. Par exemple, la direction peut avoir en place des contrôles à l'égard des aspects suivants :

  — l'examen et l'approbation du recours à la source de prix tiers, y compris la prise en considération de la réputation, de l'expérience et de l'objectivité de la source de prix tiers ;

  — la détermination de l'exhaustivité, de la pertinence et de l'exactitude des prix et des données relatives à la fixation des prix.

- *Les contrôles mis en place par la source de prix tiers* – Les contrôles et processus relatifs aux évaluations des catégories d'actifs présentent un intérêt pour l'auditeur. Par exemple, une source de prix tiers peut exercer des contrôles rigoureux sur la fixation des prix, dont la mise en place d'un processus officiel suivant lequel les clients, acheteurs et vendeurs, peuvent contester les prix reçus du service de fixation des prix en étayant leur objection de preuves appropriées, ce qui permet à la source de prix tiers de corriger continuellement les prix pour mieux refléter l'information dont disposent les intervenants du marché.

118. Les méthodes possibles de collecte d'éléments probants au sujet des informations provenant de sources de prix tiers comprennent notamment les suivantes :

- pour les données d'entrée de niveau 1, comparer les informations provenant de sources de prix tiers avec les prix observables sur le marché ;
- passer en revue les informations fournies par les sources de prix tiers au sujet de leurs contrôles et processus, techniques d'évaluation, données d'entrée et hypothèses ;
- tester les contrôles mis en place par la direction pour évaluer la fiabilité de l'information provenant des sources de prix tiers ;
- mettre en œuvre des procédures chez la source de prix tiers pour comprendre et tester les contrôles et processus, techniques d'évaluation, données d'entrée et hypothèses utilisés pour les catégories d'actifs ou pour les instruments financiers particuliers visés par l'audit ;
- évaluer si les prix obtenus des sources de prix tiers sont raisonnables compte tenu des prix provenant d'autres sources de prix tiers, de l'estimation de l'entité ou de l'estimation de l'auditeur ;
- évaluer le caractère raisonnable des techniques d'évaluation, hypothèses et données d'entrée ;
- établir une estimation ponctuelle ou un intervalle de confiance pour certains instruments financiers évalués par la source de prix tiers et déterminer si les résultats se situent à l'intérieur d'un intervalle de confiance raisonnable ;
- obtenir le rapport de l'auditeur de la société de services qui porte sur les contrôles sur la validation des prix[31].

119. L'obtention de prix de plusieurs sources de prix tiers peut aussi fournir une information utile sur l'incertitude d'évaluation. Une large fourchette de prix peut être un indice d'une plus grande incertitude d'évaluation et indiquer que l'instrument financier est sensible à de légers changements dans les données et les hypothèses. Une fourchette étroite peut indiquer une incertitude d'évaluation moindre et une moins grande sensibilité aux changements dans les données et les hypothèses. Même si l'obtention de prix auprès de sources multiples peut être utile dans le cas des instruments financiers pour lesquels les données d'entrée sont des données

[31] Certains services de fixation des prix fournissent des rapports aux utilisateurs de leurs données pour expliquer les contrôles qu'ils ont mis en place à l'égard des données ayant servi à la fixation des prix, c'est-à-dire un rapport conforme à la Norme internationale de missions d'assurance (ISAE) 3402, *Assurance Reports on Controls at a Service Organization*. La direction peut exiger, et l'auditeur peut demander qu'on lui remette, un tel rapport pour comprendre comment les données servant à la fixation des prix sont préparées et pour évaluer s'il est possible de se fier aux contrôles mis en place par le service de fixation des prix.

des niveaux 2 ou 3 de la hiérarchie des justes valeurs, notamment, cette pratique ne fournit pas, à elle seule, des éléments probants suffisants et appropriés, pour les raisons suivantes :

a) les sources de prix en apparence multiples ont en fait peut-être recours à une même source de prix ;

b) il peut être nécessaire d'avoir une compréhension des données d'entrée utilisées par la source de prix tiers pour fixer les prix aux fins de situer l'instrument financier dans la hiérarchie des justes valeurs.

120. Il peut arriver que l'auditeur ne soit pas en mesure d'acquérir une compréhension du processus utilisé pour générer le prix, y compris les contrôles sur le processus permettant de déterminer la fiabilité du prix, ou qu'il n'ait pas accès au modèle, y compris les hypothèses et les autres données d'entrée utilisées. En réponse à son évaluation du risque, l'auditeur peut décider alors d'établir une estimation ponctuelle ou un intervalle de confiance pour évaluer l'estimation ponctuelle de la direction.

Facteurs à considérer pour l'audit lorsque la direction a recours à un modèle pour ses estimations des justes valeurs

121. L'alinéa 13 b) de la norme ISA 540 exige que l'auditeur qui vérifie comment la direction a procédé à l'estimation comptable apprécie si la méthode d'évaluation suivie est appropriée aux circonstances et si les hypothèses retenues par la direction sont raisonnables, compte tenu des objectifs d'évaluation du référentiel d'information financière.

122. Que la direction ait eu recours à une source de prix tiers ou qu'elle effectue sa propre évaluation, les instruments financiers sont souvent évalués au moyen de modèles, en particulier lorsque les données utilisées sont des données d'entrée des niveaux 2 et 3 de la hiérarchie des justes valeurs. Pour déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit à appliquer aux modèles, l'auditeur peut prendre en considération la méthode, les hypothèses et les données utilisées dans le modèle. Lorsqu'il est question d'instruments financiers plus complexes comme ceux qui reposent sur des données d'entrée de niveau 3, il peut être utile, aux fins de l'obtention des éléments probants, de vérifier ces trois éléments. Cependant, lorsque le modèle est à la fois simple et généralement reconnu, comme certains modèles d'évaluation des prix des obligations, les hypothèses et les données utilisées dans le modèle peuvent constituer à elles seules une source plus efficiente d'éléments probants.

123. L'auditeur a le plus souvent recours à l'une ou l'autre des deux méthodes qui suivent pour tester un modèle :

a) il peut contrôler le modèle de la direction en examinant le caractère approprié du modèle utilisé, le caractère raisonnable des hypothèses et des données utilisées et l'exactitude arithmétique ;

b) il peut effectuer sa propre estimation et la comparer à l'évaluation de l'entité.

124. Lorsque l'évaluation d'instruments financiers est fondée sur des données non observables (données d'entrée de niveau 3), l'auditeur peut, par exemple, prendre en considération la façon dont la direction montre :

- qu'elle a identifié les intervenants du marché et leurs caractéristiques qui sont pertinents par rapport à l'instrument financier ;
- comment les données d'entrée non observables sont déterminées lors de la comptabilisation initiale ;
- qu'elle a apporté des modifications à ses propres hypothèses pour tenir compte des hypothèses que, selon elle, les intervenants du marché retiendraient ;
- qu'elle a intégré les meilleures informations disponibles comme données d'entrée dans les circonstances ;
- lorsqu'il y a lieu, qu'elle tient compte d'opérations comparables pour élaborer ses hypothèses ;
- qu'elle procède à des analyses de sensibilité des modèles lorsque des données non observables sont utilisées et qu'elle a effectué des ajustements pour tenir compte de l'incertitude d'évaluation.

125. De plus, la connaissance que l'auditeur possède du secteur d'activité de l'entité et des tendances du marché, ainsi que sa compréhension des évaluations faites par d'autres entités (dans le respect de leur confidentialité) et d'autres indicateurs de prix pertinents aident l'auditeur à tester les évaluations et à déterminer si elles semblent raisonnables dans leur ensemble. Si les évaluations semblent systématiquement trop audacieuses ou trop prudentes, cela peut être l'indice d'un parti pris possible de la direction.

126. En l'absence d'éléments probants externes observables, il est particulièrement important que les responsables de la gouvernance aient participé suffisamment au processus d'évaluation suivi par la direction pour comprendre la subjectivité des évaluations ainsi que les éléments d'information obtenus à l'appui des évaluations. En pareils cas, il peut être nécessaire que l'auditeur évalue s'il y a eu une revue et un examen approfondis des questions en cause, y compris toute documentation y afférente, à tous les échelons appropriés de la direction au sein de l'entité, y compris avec les responsables de la gouvernance.

127. Lorsque les marchés deviennent inactifs ou très perturbés, ou que les données d'entrée ne sont pas observables, les évaluations de la direction peuvent reposer davantage sur le jugement et être moins vérifiables et, par conséquent, moins fiables. En pareilles circonstances, l'auditeur peut tester le modèle utilisé au moyen d'une combinaison de procédures, par exemple en testant les contrôles mis en œuvre par l'entité, en évaluant la conception et le fonctionnement du modèle, en vérifiant les hypothèses et les données utilisées dans le modèle, et en comparant la donnée de sortie avec une estimation ponctuelle ou un intervalle de confiance qu'il a lui-même établi, ou avec d'autres techniques d'évaluation utilisées par des tiers[32].

[32] L'alinéa 13 d) de la norme ISA 540 énonce les exigences applicables lorsque l'auditeur établit un intervalle de confiance pour évaluer l'estimation ponctuelle de la direction. Les techniques d'évaluation mises au point par des tiers et utilisées par l'auditeur peuvent être considérées comme des travaux réalisés par un expert de son choix et être visées par les exigences de la norme ISA 620.

128. Il est probable qu'en testant les données d'entrée utilisées dans la méthode d'évaluation de l'entité[33], par exemple lorsque ces données sont classées dans l'un ou l'autre des niveaux de la hiérarchie des justes valeurs, l'auditeur obtiendra également des éléments probants à l'appui des informations à fournir selon le référentiel d'information financière applicable. Ainsi, les procédures de corroboration mises en œuvre par l'auditeur afin d'évaluer si les données d'entrée utilisées dans la technique d'évaluation de l'entité (c'est-à-dire des données d'entrée de niveaux 1, 2 et 3) sont appropriées et les tests portant sur l'analyse de sensibilité de l'entité seront pertinents pour évaluer si les informations fournies donnent une image fidèle.

Évaluation du caractère raisonnable des hypothèses utilisées par la direction

129. Peut être réputée importante toute hypothèse utilisée dans une méthode d'évaluation dont une variation raisonnable peut affecter de manière significative l'évaluation de l'instrument financier[34]. Il se peut que la direction ait pris en compte différents dénouements ou différentes hypothèses possibles en procédant à une analyse de sensibilité. Le degré de subjectivité associé aux hypothèses influe sur le degré d'incertitude d'évaluation et peut amener l'auditeur à conclure qu'il existe un risque important, par exemple dans le cas de données d'entrée de niveau 3.

130. Les procédures d'audit mises en œuvre pour tester les hypothèses utilisées par la direction, y compris celles utilisées comme données d'entrée dans les modèles, peuvent notamment consister à évaluer :

- si la direction a tenu compte des données du marché pour établir ses hypothèses et, le cas échéant, comment, étant donné qu'il est en général préférable de recourir le plus possible aux données d'entrée pertinentes observables et le moins possible aux données non observables ;
- si les hypothèses sont cohérentes avec les conditions observables sur le marché et avec les caractéristiques de l'actif financier ou du passif financier ;
- si les sources dont sont tirées les hypothèses des intervenants du marché sont pertinentes et fiables, et comment la direction a procédé lorsqu'il a fallu choisir entre différentes hypothèses des intervenants du marché ;
- si des analyses de sensibilité indiquent que les évaluations changeraient de façon importante dans le cas où les hypothèses étaient modifiées légèrement ou modérément.

Voir les paragraphes A77 à A83 de la norme ISA 540, dans lesquels il est plus amplement question de l'évaluation des hypothèses utilisées par la direction.

131. La prise en considération par l'auditeur des jugements au sujet de l'avenir est fondée sur l'information existant au moment où chaque jugement est formulé. Les événements postérieurs peuvent donner lieu à des dénouements qui ne concordent pas avec les jugements qui étaient raisonnables au moment où ils ont été formulés.

132. Dans certains cas, on peut ajuster le taux d'actualisation utilisé pour le calcul de la valeur actualisée afin de tenir compte des incertitudes liées à l'évaluation, plutôt que d'ajuster chaque

---

[33] Voir, par exemple, le paragraphe 15 de la norme ISA 540, qui énonce les exigences applicables à l'évaluation que fait l'auditeur de l'hypothèse de la direction au sujet des risques significatifs.

[34] Voir la norme ISA 540, paragraphe A107.

hypothèse. En pareils cas, les procédures de l'auditeur peuvent se concentrer sur le taux d'actualisation, en se référant à une transaction observable sur un titre similaire pour comparer les taux d'actualisation utilisés ou en élaborant un modèle indépendant pour calculer le taux d'actualisation et le comparer avec celui qui a été utilisé par la direction.

Facteurs à considérer pour l'audit lorsque l'entité a recours à un expert choisi par la direction

133. Comme il a été mentionné à la Section I, la direction peut engager un expert en évaluation pour l'évaluation de certains ou de la totalité de ses titres. Ces experts peuvent être des courtiers, des placeurs, des services de fixation des prix qui offrent aussi des services d'évaluation ou d'autres entreprises d'évaluation spécialisées.

134. Le paragraphe 8 de la norme ISA 500 énonce les exigences auxquelles doit se conformer l'auditeur qui évalue les éléments probants qui proviennent d'un expert engagé par la direction. L'étendue des procédures mises en œuvre par l'auditeur et se rapportant à l'expert choisi par la direction et à ses travaux dépend de l'importance des travaux de cet expert par rapport aux besoins de l'auditeur. L'évaluation du caractère approprié des travaux de l'expert choisi par la direction aide l'auditeur à déterminer si les prix ou les évaluations soumis par un tel expert fournissent des éléments probants suffisants et appropriés à l'appui des évaluations. Voici des exemples de procédures que l'auditeur peut mettre en œuvre à cet égard :

- évaluer la compétence, les capacités et l'objectivité de l'expert choisi par la direction, par exemple : sa relation avec l'entité, sa réputation et sa position sur le marché, son expérience avec les types d'instruments en cause, et sa compréhension du référentiel d'information financière applicable aux évaluations ;

- acquérir une compréhension des travaux effectués par l'expert choisi par la direction, par exemple en évaluant le caractère approprié de la technique d'évaluation utilisée et des données de marché et hypothèses clés utilisées dans la technique d'évaluation ;

- évaluer le caractère approprié des travaux de cet expert à titre d'éléments probants. À cette étape, l'auditeur met l'accent sur le caractère approprié des travaux de l'expert portant sur l'instrument financier pris isolément. Pour un échantillon d'instruments pertinents, il peut être approprié d'effectuer une estimation indépendante (voir les paragraphes 136 et 137 sur l'établissement d'une estimation ponctuelle ou d'un intervalle de confiance), à l'aide de différentes données et hypothèses, puis de comparer cette estimation à celle de l'expert choisi par la direction ;

- ou encore :

  — modéliser différentes hypothèses pour dégager des hypothèses à utiliser dans un autre modèle, puis examiner le caractère raisonnable de ces dernières hypothèses ;

  — comparer les estimations ponctuelles de la direction avec celles de l'auditeur pour déterminer si elles sont toujours plus élevées ou plus basses.

135. Il se peut que l'expert choisi par la direction élabore ou identifie des hypothèses pour aider la direction à évaluer ses instruments financiers. Ces hypothèses, lorsqu'elles sont utilisées par la direction, deviennent les hypothèses de la direction, et l'auditeur doit les prendre en considération de la même façon que les autres hypothèses de la direction.

Établissement d'une estimation ponctuelle ou d'un intervalle de confiance

136. L'auditeur peut mettre au point une technique d'évaluation et ajuster les données d'entrée et les hypothèses utilisées dans la technique d'évaluation pour établir un intervalle de confiance servant à évaluer le caractère raisonnable de l'évaluation de la direction. Les paragraphes 106 à 135 de cette IAPN peuvent aider l'auditeur à établir une estimation ponctuelle ou un intervalle de confiance. Conformément à la norme ISA 540[35], si les hypothèses retenues ou les méthodes suivies par l'auditeur sont différentes de celles de la direction, il doit acquérir une compréhension des hypothèses ou des méthodes de la direction qui soit suffisante pour lui permettre de montrer que son propre intervalle de confiance tient compte de variables pertinentes et d'évaluer tout écart important par rapport à l'évaluation de la direction. L'auditeur jugera peut-être utile d'utiliser les travaux d'un expert choisi par lui pour évaluer le caractère raisonnable de l'évaluation de la direction.

137. Dans certains cas, il se peut que l'auditeur arrive à la conclusion que ses tentatives pour acquérir une compréhension des hypothèses ou de la méthode de la direction ne lui permettent pas d'obtenir des éléments probants suffisants, par exemple lorsqu'une source de prix tiers utilise des modèles et des logiciels mis au point à l'interne et que l'auditeur n'a pas accès aux informations pertinentes. Dans ces circonstances, il est possible que l'auditeur ne soit pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés au sujet de l'évaluation s'il ne peut mettre en œuvre d'autres procédures pour répondre à son évaluation des risques d'anomalies significatives, par exemple établir une estimation ponctuelle ou un intervalle de confiance pour évaluer l'estimation ponctuelle de la direction[36]. La norme ISA 705[37] décrit les conséquences de l'impossibilité pour l'auditeur d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés.

Présentation des instruments financiers et informations à fournir à leur sujet

138. Les responsabilités de la direction comprennent notamment la responsabilité de préparer les états financiers conformément au référentiel d'information financière applicable[38]. Les référentiels d'information financière exigent souvent que soient fournies dans les états financiers des informations qui permettent aux utilisateurs de faire des évaluations utiles des effets des activités sur instruments financiers de l'entité, y compris des risques et incertitudes associés à ces instruments financiers. L'importance des informations sur la base d'évaluation augmente en proportion de l'accroissement de l'incertitude d'évaluation des instruments financiers et elle varie également selon le niveau de la hiérarchie des justes valeurs.

139. En déclarant que les états financiers sont conformes au référentiel d'information financière applicable, la direction formule implicitement ou explicitement des assertions concernant la présentation et la communication des différents éléments des états financiers, ainsi que les informations fournies à leur sujet. Les assertions concernant la présentation et les informations fournies englobent :

a) la réalité et les droits et obligations : les événements, opérations et autres éléments communiqués se sont produits et se rapportent à l'entité ;

---

35 Norme ISA 540, alinéa 13 c).

36 Norme ISA 540, alinéa 13 d).

37 Norme ISA 705, *Expression d'une opinion modifiée dans le rapport de l'auditeur indépendant.*

38 Voir les paragraphes 4 et A2 de la norme ISA 200.

b) l'exhaustivité : toutes les informations qui auraient dû être fournies dans les états financiers l'ont été ;

c) le classement et l'intelligibilité : les informations financières sont présentées et décrites de façon appropriée et les informations fournies sont clairement formulées ;

d) l'exactitude et l'évaluation : les informations financières et autres sont communiquées fidèlement et les montants sont exacts.

Les procédures mises en œuvre par l'auditeur dans le cadre de l'audit des informations fournies sont conçues en tenant compte de ces assertions.

Procédures relatives à la présentation des instruments financiers et aux informations fournies à leur sujet

140. En ce qui a trait à la présentation des instruments financiers et aux informations fournies à leur sujet, les éléments suivants revêtent une importance particulière :

- Les référentiels d'information financière exigent en général que soient fournies des informations supplémentaires sur les estimations et les risques et incertitudes connexes qui donnent des explications au sujet des actifs, des passifs, des produits et des charges. Il se peut que l'auditeur doive porter son attention sur les informations fournies sur les risques et les analyses de sensibilité. Les informations recueillies lors de la mise en œuvre des procédures d'évaluation des risques et des tests portant sur les activités de contrôle peuvent fournir à l'auditeur des éléments probants lui permettant de tirer une conclusion quant à la conformité des informations fournies dans les états financiers avec les exigences du référentiel d'information financière applicable, par exemple en ce qui concerne :

  — les objectifs et les stratégies de l'entité par rapport à l'utilisation des instruments financiers, y compris les méthodes comptables communiquées au lecteur ;

  — le cadre de contrôle mis en place par l'entité pour gérer ses risques associés aux instruments financiers ;

  — les risques et incertitudes associés aux instruments financiers.

- Les informations peuvent provenir de systèmes autres que les systèmes d'information financière traditionnels, notamment de systèmes axés sur les risques. Les exemples de procédures que l'auditeur peut choisir de mettre en œuvre en réponse à l'évaluation des risques relatifs aux informations fournies comprennent la vérification :

  — du processus utilisé pour générer les informations fournies ;

  — de l'efficacité du fonctionnement des contrôles sur les données utilisées pour la préparation des informations fournies.

- Dans le cas des instruments financiers présentant un risque important[39], même lorsque les informations fournies sont conformes aux exigences du référentiel d'information financière applicable, il se peut, par exemple, que l'auditeur conclue à l'inadéquation des informations

[39] Le paragraphe 20 de la norme ISA 540 exige que l'auditeur mette en œuvre d'autres procédures sur les informations relatives aux estimations comptables présentant des risques importants, afin d'évaluer, au regard du référentiel d'information financière applicable, l'adéquation des informations fournies dans les états financiers sur l'incertitude d'estimation qui leur est associée.

fournies sur l'incertitude d'estimation, compte tenu des circonstances et des faits et, donc, que les états financiers ne donnent pas nécessairement une image fidèle. La norme ISA 705 donne des indications concernant les répercussions que peut avoir sur l'opinion de l'auditeur le fait que celui-ci soit d'avis que les informations fournies dans les états financiers par la direction sont inadéquates ou trompeuses.

- L'auditeur peut aussi se demander si les informations fournies sont exhaustives et intelligibles. Par exemple, il se peut que toutes les informations pertinentes soient incluses dans les états financiers (ou dans les rapports qui les accompagnent) mais qu'elles soient insuffisamment regroupées pour permettre aux utilisateurs des états financiers d'acquérir une compréhension de la situation ou qu'il n'y ait pas assez d'informations qualitatives pour mettre en contexte les montants inscrits dans les états financiers. Ainsi, même lorsque l'entité a présenté des informations sur les analyses de sensibilité, il se peut que les informations fournies ne décrivent pas pleinement les risques et les incertitudes qui pourraient découler de changements dans l'évaluation, les effets possibles sur les clauses restrictives, les exigences en matière de garanties et la liquidité de l'entité. La norme ISA 260[40] définit des exigences et donne des indications sur la communication avec les responsables de la gouvernance, en ce qui concerne notamment le point de vue de l'auditeur sur les aspects qualitatifs importants des pratiques comptables de l'entité touchant entre autres ses méthodes comptables, ses estimations comptables et les informations fournies dans ses états financiers.

141. La prise en considération par l'auditeur du caractère approprié de la présentation, par exemple le classement entre le court et le long terme, lorsqu'il applique des procédures de corroboration aux instruments financiers, est pertinente pour son évaluation de la présentation des informations fournies.

Autres facteurs pertinents à considérer pour l'audit

Déclarations écrites

142. La norme ISA 540 oblige l'auditeur à obtenir de la direction et, le cas échéant, des responsables de la gouvernance des déclarations écrites indiquant s'ils considèrent comme raisonnables les hypothèses importantes retenues aux fins de l'établissement des estimations comptables[41]. La norme ISA 580[42] précise que, si l'auditeur estime nécessaire d'obtenir, en sus de ces déclarations obligatoires, une ou plusieurs déclarations écrites afin d'étayer d'autres éléments probants pertinents par rapport aux états financiers ou à une ou plusieurs assertions spécifiques qu'ils contiennent, il doit procéder à ces autres demandes de déclarations écrites. Selon le volume et le degré de complexité des activités sur instruments financiers, les déclarations écrites à l'appui des autres éléments probants obtenus quant aux instruments financiers peuvent notamment porter sur les points suivants :

---

[40] Norme ISA 260, *Communication avec les responsables de la gouvernance.*

[41] Norme ISA 540, paragraphe 22. Le paragraphe 4 de la norme ISA 580, *Déclarations écrites*, précise que les déclarations écrites de la direction ne fournissent pas à elles seules des éléments probants suffisants et appropriés sur les points qui y sont abordés. Lorsque l'auditeur est dans l'impossibilité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés, il peut se trouver dans une situation correspondant à une limitation de l'étendue des travaux d'audit qui est susceptible d'avoir des incidences sur son rapport (voir la norme ISA 705, *Expression d'une opinion modifiée dans le rapport de l'auditeur indépendant*).

[42] Norme ISA 580, paragraphe 13.

- les objectifs de la direction concernant les instruments financiers, par exemple s'ils sont utilisés à des fins de couverture, de gestion des actifs et des passifs ou de placement ;
- le caractère approprié de la présentation des états financiers, par exemple l'inscription des opérations sur instruments financiers à titre d'opérations de vente ou de financement ;
- les informations fournies dans les états financiers au sujet des instruments financiers, par exemple :
  - — que les comptes reflètent la totalité des opérations sur instruments financiers,
  - — que tous les instruments dérivés incorporés ont été identifiés ;
- si toutes les opérations ont été conclues dans des conditions de pleine concurrence et à la valeur de marché ;
- les conditions dont sont assorties les opérations ;
- le caractère approprié des évaluations des instruments financiers ;
- si des instruments financiers sont assortis d'accords accessoires ;
- si l'entité a vendu des options ;
- l'intention et la capacité de la direction de mener certaines actions[43] ;
- si des événements postérieurs requièrent l'ajustement des évaluations et des informations y afférentes fournies dans les états financiers.

Communication avec les responsables de la gouvernance et d'autres personnes

143. En raison des incertitudes associées à l'évaluation des instruments financiers, les incidences potentielles de tout risque important sur les états financiers intéresseront vraisemblablement les responsables de la gouvernance. L'auditeur peut leur communiquer des informations sur la nature et les conséquences des hypothèses importantes utilisées pour les évaluations en juste valeur, le degré de subjectivité qu'implique l'élaboration des hypothèses, ainsi que le caractère significatif des éléments évalués à la juste valeur par rapport aux états financiers pris dans leur ensemble. Par ailleurs, la nécessité d'exercer des contrôles appropriés sur les engagements de conclure des contrats d'instruments financiers et sur les processus d'évaluation ultérieure sont des éléments susceptibles de devoir être communiqués aux responsables de la gouvernance.

144. La norme ISA 260 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. En ce qui concerne les instruments financiers, voici certaines des questions à communiquer aux responsables de la gouvernance :

- un manque de compréhension, de la part de la direction, de la nature ou de l'ampleur des activités sur instruments financiers ou des risques associés à ces activités ;

[43] Le paragraphe A80 de la norme ISA 540 contient des exemples de procédures pouvant être appropriées dans les circonstances.

- les déficiences importantes que l'auditeur a relevées au cours de l'audit dans la conception ou le fonctionnement des systèmes de contrôle interne ou de gestion des risques concernant les activités sur instruments financiers de l'entité[44] ;
- les difficultés importantes rencontrées pour l'obtention d'éléments probants suffisants et appropriés quant aux évaluations effectuées par la direction ou un expert de son choix, par exemple, lorsque la direction n'est pas en mesure d'acquérir une compréhension de la méthode d'évaluation, des hypothèses et des données utilisées par l'expert et que ce dernier ne met pas cette information à la disposition de l'auditeur ;
- les différences significatives entre les jugements posés respectivement par l'auditeur et par la direction ou un expert de son choix au sujet des évaluations ;
- les incidences potentielles, sur les états financiers de l'entité, des risques et expositions significatifs sur lesquels il est exigé de fournir des informations dans les états financiers, y compris l'incertitude d'évaluation associée aux instruments financiers ;
- le point de vue de l'auditeur sur le caractère approprié du choix des méthodes comptables et de la présentation des opérations sur instruments financiers dans les états financiers ;
- le point de vue de l'auditeur sur les aspects qualitatifs des pratiques comptables de l'entité et de l'information financière relative aux instruments financiers ;
- l'absence de politique détaillée et clairement énoncée sur l'achat, la vente et la détention d'instruments financiers, en ce qui a trait notamment aux contrôles opérationnels, aux procédures à suivre pour désigner des instruments financiers comme couvertures, et au suivi des risques.

Le calendrier approprié des communications varie selon les circonstances de la mission ; toutefois, il peut y avoir lieu 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.

Communications avec les autorités de réglementation et d'autres tiers

145. Dans certains cas, l'auditeur peut être tenu[45] ou juger approprié de communiquer directement avec des autorités de réglementation ou des superviseurs prudentiels, en plus des responsables de la gouvernance, au sujet de questions relatives aux instruments financiers. Ce type de communication peut s'avérer utile pendant tout l'audit. Par exemple, dans certains pays, les autorités de réglementation des banques cherchent à collaborer avec les auditeurs pour partager

---

[44] La norme ISA 265, *Communication des déficiences du contrôle interne aux responsables de la gouvernance et à la direction*, définit des exigences et fournit des indications sur la communication des déficiences du contrôle interne à la direction, et sur la communication des déficiences importantes du contrôle interne aux responsables de la gouvernance. Elle précise que l'auditeur peut relever des déficiences du contrôle interne dans le cadre des procédures d'évaluation des risques qu'il met en œuvre conformément à la norme ISA 315 (révisée) ou à d'autres stades de l'audit.

[45] Par exemple, la norme ISA 250 (révisée), *Prise en compte des textes légaux et réglementaires dans un audit d'états financiers*, exige que l'auditeur détermine s'il est tenu de communiquer à des tiers à l'entité les cas identifiés ou suspectés de non-conformité aux textes légaux et réglementaires. De plus, des exigences concernant la communication de l'auditeur avec les autorités de contrôle des banques et d'autres tiers peuvent exister dans de nombreux pays du fait de textes légaux, d'une exigence de surveillance ou d'un accord ou protocole officiel.

des informations au sujet du fonctionnement et de l'application des contrôles exercés sur les activités sur instruments financiers, des difficultés que pose l'évaluation des instruments financiers sur des marchés inactifs, et de la conformité aux textes réglementaires. Cette collaboration peut être utile pour l'auditeur qui cherche à identifier les risques d'anomalies significatives.

Annexe

Exemples de contrôles relatifs aux instruments financiers

1. Les paragraphes qui suivent contiennent des informations générales et des exemples de contrôles qui peuvent exister au sein d'une entité qui effectue un volume élevé d'opérations sur instruments financiers, que ce soit à des fins de transaction ou d'investissement. Les exemples ne se veulent pas exhaustifs, et les entités peuvent mettre en place des environnements de contrôle et des processus de contrôle différents selon leur taille, leur secteur d'activité et leur volume d'opérations sur instruments financiers. Les paragraphes 25 et 26 présentent des informations complémentaires sur les confirmations d'opérations et les chambres de compensation.

2. Comme dans tout système de contrôle, il est parfois nécessaire de répéter des contrôles à différents niveaux de contrôle (par exemple, prévention, détection et suivi) pour éviter le risque d'anomalies significatives.

Environnement de contrôle de l'entité

Importance attachée à une utilisation compétente des instruments financiers

3. Le degré de complexité de certaines activités sur instruments financiers peut faire en sorte que seules quelques personnes au sein de l'entité comprennent parfaitement ces activités ou possèdent l'expertise nécessaire pour évaluer les instruments de façon continue. En l'absence d'une expertise pertinente au sein de l'entité, le recours aux instruments financiers accroît le risque d'anomalies significatives.

Participation des responsables de la gouvernance

4. Les responsables de la gouvernance surveillent et avalisent la détermination faite par la direction de l'appétence globale au risque de l'entité et exercent une surveillance sur ses activités sur instruments financiers. La politique de l'entité en matière d'achat, de vente et de détention d'instruments financiers doit être compatible avec son attitude à l'égard des risques et avec l'expertise des personnes qui prennent part aux activités sur instruments financiers. De plus, l'entité peut établir une structure de gouvernance et des processus de contrôle qui visent :

   a) à communiquer des informations sur les décisions d'investissement et les évaluations de toute incertitude d'évaluation significative aux responsables de la gouvernance ;

   b) à évaluer l'appétence globale au risque de l'entité lorsqu'elle conclut des opérations sur instruments financiers.

Structure organisationnelle

5. Les activités sur instruments financiers peuvent être centralisées ou décentralisées. Ces activités et la prise de décisions y afférentes dépendent dans une grande mesure de la diffusion rapide d'informations de gestion exactes et fiables. Plus le nombre d'établissements et d'activités d'une entité est important, plus il est difficile de recueillir et de regrouper ces informations. Les risques d'anomalies significatives associés aux activités sur instruments financiers peuvent augmenter en proportion de la décentralisation des activités de contrôle, en particulier lorsqu'une entité compte plusieurs établissements, dont certains sont parfois situés à l'étranger.

Délégation des pouvoirs et des responsabilités

Politique d'investissement et d'évaluation

6. En fournissant des indications sur l'achat, la vente et la détention d'instruments financiers, au moyen de politiques énoncées clairement et approuvées par les responsables de la gouvernance, la direction peut établir une stratégie efficace concernant l'acceptation et la gestion des risques d'entreprise. Ces politiques sont d'autant plus claires qu'elles énoncent les objectifs de l'entité quant à ses activités de gestion des risques et les diverses solutions possibles en matière de placement et de couverture qui permettent d'atteindre ces objectifs, et qu'elles reflètent :

   a) le niveau d'expertise de la direction de l'entité ;

   b) la sophistication des systèmes de contrôle interne et de suivi de l'entité ;

   c) la structure de l'actif et du passif de l'entité ;

   d) la capacité de l'entité de maintenir sa liquidité et d'absorber les pertes de capital ;

   e) les types d'instruments financiers qui, d'après la direction, lui permettront d'atteindre ses objectifs ; et

   f) les utilisations des instruments financiers qui, d'après la direction, lui permettront d'atteindre ses objectifs, par exemple si des dérivés peuvent être utilisés à des fins de spéculation ou seulement à des fins de couverture.

7. La direction peut concevoir des politiques qui sont compatibles avec ses capacités d'évaluation et établir des contrôles pour s'assurer que ces politiques sont respectées par les employés chargés de procéder aux évaluations de l'entité. Il peut s'agir notamment :

   a) de processus de conception et de validation des méthodes suivies pour produire des évaluations, y compris la façon dont l'incertitude d'évaluation est traitée ;

   b) de politiques préconisant une utilisation maximale de données d'entrée observables et les types d'informations à réunir pour étayer les évaluations d'instruments financiers.

8. Dans les petites entités, il se peut que les opérations sur instruments financiers soient rares et que les connaissances et l'expérience de la direction en la matière soient limitées. Néanmoins, l'établissement de politiques relatives aux instruments financiers aide l'entité à déterminer son appétence au risque et à apprécier si le fait d'investir dans des instruments financiers donnés lui permet d'atteindre un objectif défini.

Politiques et pratiques en matière de ressources humaines

9. Des entités peuvent établir des politiques exigeant que les employés clés, de la salle des marchés et du service post-marché, prennent obligatoirement des congés. Ce type de contrôle sert à prévenir et à détecter la fraude, surtout dans les cas où des personnes exerçant des activités de négociation créeraient de fausses transactions ou enregistreraient des opérations de façon inexacte.

Recours à des sociétés de services

10. Les entités peuvent aussi confier à des sociétés de services (par exemple des gestionnaires d'actifs) l'achat ou la vente d'instruments financiers, la tenue des comptes relatifs à ces opérations et l'évaluation des instruments financiers. Certaines entités peuvent dépendre de ces sociétés de services pour l'obtention des informations de base nécessaires à la présentation des instruments financiers détenus. Cependant, si la direction n'a pas une compréhension des contrôles en place au sein de la société de services, il se peut que l'auditeur ne soit pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour s'appuyer sur les contrôles de cette société de services. La norme ISA 402[46] définit des exigences concernant l'obtention par l'auditeur d'éléments probants suffisants et appropriés lorsqu'une entité a recours à une ou plusieurs sociétés de services.

11. Le recours à des sociétés de services peut renforcer ou affaiblir l'environnement de contrôle relatif aux instruments financiers. Par exemple, le personnel d'une société de services peut avoir une plus grande expérience des instruments financiers que la direction de l'entité ou exercer un contrôle interne plus rigoureux sur la présentation de l'information financière. Le recours à la société de services peut aussi permettre une meilleure séparation des tâches. Par contre, il est également possible que la société de services n'ait pas un bon environnement de contrôle.

Processus d'évaluation des risques par l'entité

12. Le processus d'évaluation des risques suivi par l'entité vise à définir la manière dont la direction identifie les risques d'entreprise qui découlent de son utilisation d'instruments financiers, y compris la manière dont elle estime l'importance de ces risques, évalue leur probabilité de survenance, et décide des mesures à prendre pour les gérer.

13. Le processus d'évaluation des risques suivi par l'entité constitue la base à partir de laquelle la direction détermine les risques à gérer. Les processus d'évaluation des risques ont pour but d'assurer que la direction :

    a) comprend les risques inhérents à un instrument financier complexe avant de conclure une opération sur celui-ci, y compris l'objectif visé par la conclusion de l'opération et sa structure (par exemple, les aspects et la finalité économiques des activités sur instruments financiers) ;

    b) effectue un contrôle diligent adéquat par rapport aux risques associés à des instruments financiers particuliers ;

    c) fait un suivi des positions en cours pour comprendre l'incidence des conditions du marché sur les risques auxquels est exposée l'entité ;

    d) a mis en place des procédures pour réduire ou modifier l'exposition aux risques si nécessaire et pour gérer le risque de perte de réputation ;

    e) soumet ces processus à une supervision et à des examens périodiques rigoureux.

14. La structure mise en place par l'entité pour assurer le suivi des risques auxquels elle est exposée et pour gérer ces risques doit :

---

46 Norme ISA 402, *Facteurs à considérer pour l'audit d'entités faisant appel à une société de services*.

a) être appropriée et compatible avec l'attitude que les responsables de la gouvernance de l'entité ont adoptée à l'égard des risques ;

b) préciser les niveaux d'approbation requis pour l'autorisation de différents types d'instruments financiers et d'opérations pouvant être contractés, ainsi que les objectifs recherchés. Les instruments financiers autorisés et les niveaux d'approbation doivent refléter l'expertise des personnes participant aux activités sur instruments financiers, et témoigner de l'importance que la direction attache à la compétence ;

c) établir des limites appropriées quant au niveau maximum acceptable pour chaque type de risque (y compris pour les contreparties approuvées). Les niveaux d'exposition acceptables peuvent varier selon le type de risque ou la contrepartie ;

d) assurer un suivi objectif et rapide des risques financiers et des activités de contrôle ;

e) assurer une information objective et rapide sur les expositions, les risques et les résultats des activités sur instruments financiers pour la gestion des risques ;

f) permettre d'évaluer les résultats obtenus par la direction dans l'évaluation des risques associés à des instruments financiers particuliers.

15. Les types et les niveaux de risques auxquels une entité est exposée sont liés directement aux types d'instruments financiers qu'elle contracte, y compris la complexité de ces instruments et le volume d'opérations conclues sur des instruments financiers.

Fonction de gestion des risques

16. Certaines entités, par exemple les grands établissements financiers qui effectuent un volume élevé d'opérations sur instruments financiers, peuvent être tenues par les textes légaux et réglementaires d'établir une fonction officielle de gestion des risques, ou elles peuvent volontairement choisir de le faire. Cette fonction doit être indépendante de celles des personnes chargées d'effectuer et de gérer les opérations sur instruments financiers. Il lui incombe de produire des rapports concernant les activités sur instruments financiers et de faire un suivi de ces activités. La fonction peut être dotée d'un comité officiel de gestion des risques établi par les responsables de la gouvernance. Voici des exemples de responsabilités importantes d'une fonction de gestion des risques :

a) mettre en œuvre la politique de gestion des risques définie par les responsables de la gouvernance (y compris les analyses des risques auxquels l'entité pourrait être exposée) ;

b) concevoir des structures de limitation des risques et faire en sorte que les limites soient respectées dans la pratique ;

c) élaborer des simulations de crise et soumettre les portefeuilles de positions ouvertes à une analyse de sensibilité, y compris passer en revue les mouvements inhabituels dans les positions ;

d) passer en revue et analyser les nouveaux instruments financiers.

17. Les instruments financiers peuvent être exposés à des pertes susceptibles d'excéder le montant, le cas échéant, de la valeur de l'instrument financier comptabilisé dans le bilan. Par exemple, la chute soudaine du cours d'une marchandise peut forcer une entité à réaliser des pertes afin de

dénouer une position à terme sur cette marchandise en raison des exigences en matière de garantie ou de marge. Dans certains cas, l'importance des pertes potentielles est suffisante pour jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. L'entité peut effectuer des analyses de sensibilité ou des analyses de la valeur à risque pour évaluer les incidences possibles futures sur les instruments financiers exposés à des risques de marché. Il se peut toutefois que les analyses de la valeur à risque ne tiennent pas compte de tous les risques susceptibles d'avoir une incidence sur l'entité ; les analyses de sensibilité et l'analyse de scénarios peuvent aussi avoir des limites.

18. Le volume et la sophistication des activités sur instruments financiers, ainsi que les exigences des textes réglementaires applicables influeront sur la décision de l'entité d'établir ou non une fonction officielle de gestion des risques et sur la structure éventuelle de cette fonction. Dans les entités qui n'ont pas créé de fonction distincte pour la gestion des risques, par exemple les entités ayant recours à un nombre relativement peu élevé d'instruments financiers ou à des instruments financiers qui sont peu complexes, la production de rapports sur les activités impliquant des instruments financiers et le suivi de ces activités peuvent relever de la responsabilité de la fonction comptabilité ou finance, ou encore de la responsabilité générale de la direction. Ces entités peuvent par ailleurs être dotées d'un comité officiel sur la gestion des risques établi par les responsables de la gouvernance.

Systèmes d'information de l'entité

19. Les systèmes d'information de l'entité visent principalement à permettre de saisir et d'enregistrer toutes les opérations avec exactitude, de les régler, de les évaluer et de produire l'information requise pour permettre de gérer les risques associés aux instruments financiers et d'assurer le suivi des contrôles. Des difficultés peuvent surgir dans les entités qui effectuent un volume élevé d'activités sur instruments financiers, notamment lorsqu'on y trouve une multiplicité de systèmes qui sont mal intégrés et qui ont des interfaces manuelles ne faisant pas l'objet de contrôles adéquats.

20. Certains instruments financiers peuvent nécessiter un grand nombre d'écritures comptables. La sophistication ou l'augmentation graduelle des activités sur instruments financiers devrait nécessairement s'accompagner d'une sophistication correspondante des systèmes d'information. Voici des problèmes particuliers susceptibles de se poser à l'égard des instruments financiers :

    a) systèmes d'information, en particulier au sein des petites entités, qui n'ont pas la capacité ou la configuration nécessaire pour traiter les opérations sur instruments financiers, notamment lorsque les entités n'ont aucune expérience par rapport aux instruments financiers. Une telle situation peut donner lieu à une augmentation du nombre d'opérations manuelles, et donc du risque d'erreurs ;

    b) diversité possible des systèmes requis pour traiter les opérations les plus complexes, et la nécessité de procéder régulièrement à des rapprochements entre ces systèmes, notamment lorsqu'il n'existe pas d'interface entre eux ou qu'ils sont susceptibles de faire l'objet d'interventions manuelles ;

    c) possibilité que, si les opérations les plus complexes sont effectuées uniquement par un petit nombre de personnes, elles soient évaluées, et les risques qu'elles présentent, gérés au

moyen de tableurs plutôt qu'au moyen de grands systèmes de traitement, et que la protection par mot de passe physique ou logique de ces tableurs soit plus facilement compromise ;

d) absence d'examen des relevés des écarts, des confirmations externes et des cours des courtiers, s'il en est, pour valider les écritures générées par les systèmes ;

e) difficultés à contrôler et à évaluer les données d'entrée clés utilisées dans les systèmes servant à l'évaluation d'instruments financiers, notamment lorsque ces systèmes sont maintenus par le groupe d'opérateurs de la salle des marchés ou par un tiers fournisseur de services et/ou lorsqu'il s'agit d'opérations non courantes ou peu volumineuses ;

f) absence d'évaluation de la conception et du calibrage des modèles complexes utilisés pour traiter ces opérations initialement et périodiquement ;

g) possibilité que la direction n'ait pas mis en place une bibliothèque de modèles, avec des contrôles sur l'accès aux différents modèles, sur leur modification et leur maintenance, afin de conserver une piste d'audit pour les versions approuvées des modèles et d'empêcher qu'on puisse accéder à ces modèles ou les modifier sans autorisation ;

h) possibilité de devoir investir de manière démesurée dans des systèmes de gestion et de contrôle des risques, alors que l'entité n'effectue qu'un nombre limité d'opérations sur instruments financiers, et possibilité que la direction comprenne mal les données de sortie si elle n'est pas habituée à ce type d'opérations ;

i) possibilité de devoir avoir recours aux systèmes de tiers, par exemple une société de services, pour enregistrer, traiter et comptabiliser de façon appropriée les opérations sur instruments financiers et gérer adéquatement les risques qui s'y rattachent, et nécessité de rapprocher adéquatement les données de sortie obtenues de ces fournisseurs et de les remettre en question ;

j) nécessité de tenir compte de questions de sécurité et de contrôle supplémentaires pertinentes pour l'utilisation d'un réseau électronique, lorsqu'une entité conclut des opérations sur instruments financiers dans un contexte de commerce électronique.

21. Les systèmes d'information pertinents pour l'information financière constituent une source importante de données pour ce qui est des informations quantitatives à fournir dans les états financiers. Il se peut, toutefois, que les entités mettent au point et maintiennent des systèmes non financiers pour produire de l'information de gestion et générer les informations qualitatives à fournir, par exemple au sujet des risques et incertitudes ou des analyses de sensibilité.

Les activités de contrôle de l'entité

22. Les activités de contrôle relatives aux opérations sur instruments financiers sont conçues de manière à prévenir ou à détecter les problèmes qui empêchent une entité d'atteindre ses objectifs. Il peut s'agir d'objectifs liés au fonctionnement, à l'information financière ou à la conformité. Les activités de contrôle relatives aux instruments financiers sont conçues en fonction de la complexité de ces instruments et du volume des opérations sur ceux-ci et comprennent généralement un processus d'autorisation approprié, une séparation adéquate des tâches, ainsi que d'autres politiques et procédures visant à assurer l'atteinte des objectifs de contrôle de l'entité. Les diagrammes de processus peuvent aider à identifier les contrôles de l'entité ou le manque de contrôles. La présente IAPN traite essentiellement des activités de contrôle

concernant l'exhaustivité, l'exactitude et l'existence, l'évaluation, la présentation et les informations fournies.

Autorisation

23. L'autorisation peut avoir une incidence aussi bien directe qu'indirecte sur les assertions contenues dans les états financiers. Ainsi, une opération qui est exécutée de façon non conforme aux politiques de l'entité peut quand même être enregistrée et comptabilisée avec exactitude. Toutefois, les opérations non autorisées pourraient accroître les risques de manière importante pour l'entité et, partant, le risque d'anomalies significatives, puisqu'elles échapperaient au système de contrôle interne. Pour atténuer ce risque, les entités établissent souvent une politique claire quant aux opérations qui peuvent être négociées et par qui, et le respect de cette politique fait l'objet d'un suivi par le service de post-marché. Le suivi des activités de négociation de chaque personne, par exemple au moyen d'un examen des volumes anormalement élevés d'opérations, ou des profits ou pertes importants, aide la direction à veiller au respect des politiques de l'entité, y compris en ce qui a trait à l'autorisation de nouveaux types d'opérations, et à évaluer si des fraudes ont été commises.

24. La documentation relative à l'engagement des opérations a pour fonction d'identifier clairement la nature et l'objet de chaque opération portant sur des instruments financiers, ainsi que les droits et obligations découlant de chaque contrat d'instrument financier, y compris la force exécutoire des contrats. Outre les informations financières de base telles que le notionnel, une documentation exhaustive et exacte contient normalement au minimum les informations suivantes :

a) l'identité du négociateur ;

b) l'identité de la personne qui a enregistré l'opération (si cette personne n'est pas le négociateur), le moment où l'opération a été engagée (notamment la date et l'heure de l'opération), et la manière dont elle a été enregistrée dans les systèmes d'information de l'entité ;

c) la nature et l'objet de l'opération, y compris si elle vise ou non à couvrir un risque commercial sous-jacent.

Séparation des tâches

25. La séparation des tâches et l'affectation du personnel constituent une activité de contrôle importante, en particulier lorsque des instruments financiers sont en cause. Les activités sur instruments financiers peuvent être réparties en un certain nombre de fonctions, qui consistent notamment :

a) à exécuter l'opération (négociation). Dans les entités qui effectuent un volume élevé d'opérations sur instruments financiers, cette activité peut être confiée à la salle des marchés ;

b) à engager des sorties de fonds et à accepter des rentrées de fonds (règlements) ;

c) à envoyer les confirmations de transaction et à effectuer des rapprochements pour les écarts entre les comptes de l'entité et les réponses reçues des contreparties, le cas échéant ;

d) à comptabiliser correctement toutes les opérations dans les comptes ;

e) à faire le suivi des limitations des risques. Dans les entités qui effectuent un volume élevé d'opérations sur instruments financiers, cette activité peut être exécutée par la fonction de gestion des risques ;

f) à faire le suivi des positions et à évaluer les instruments financiers.

26. De nombreuses organisations choisissent de séparer les tâches des personnes qui, respectivement, investissent dans des instruments financiers, évaluent les instruments financiers, règlent les instruments financiers et comptabilisent ou enregistrent les instruments financiers.

27. Lorsque la taille d'une entité est trop petite pour que soit effectuée une séparation appropriée des tâches, le rôle joué par la direction et les responsables de la gouvernance dans le suivi des activités sur instruments financiers revêt une importante particulière.

28. Dans certaines entités, le contrôle interne comporte une fonction indépendante de vérification des prix. Ce service a la responsabilité de vérifier séparément le prix de certains instruments financiers et peut recourir à des données, méthodes et hypothèses parallèles. La fonction de vérification indépendante des prix examine de façon objective le prix établi par un autre service de l'entité.

29. En général, le service de suivi de marché ou de post-marché a la responsabilité d'établir des politiques en matière d'évaluation et de veiller au respect de la politique. Les entités qui ont davantage recours aux instruments financiers peuvent effectuer des évaluations quotidiennes de leur portefeuille d'instruments financiers et examiner la contribution des évaluations d'instruments financiers particuliers à l'état des résultats pour contrôler la cohérence des évaluations.

Exhaustivité, exactitude et existence

30. Le rapprochement périodique des comptes de l'entité avec ceux des banques externes et des dépositaires permet à l'entité de s'assurer que les opérations sont enregistrées correctement. Une séparation appropriée des tâches entre les personnes chargées d'effectuer les opérations et celles chargées de leur rapprochement est importante, tout comme l'est la mise en place d'un processus rigoureux pour passer en revue les rapprochements et avaliser les éléments de rapprochement.

31. Il est également possible de mettre en place des contrôles qui obligent les opérateurs à signaler les instruments financiers complexes qui présentent des particularités, par exemple des dérivés incorporés. Dans un tel cas, une fonction distincte (qui peut être un groupe responsable du contrôle des produits) peut être chargée d'évaluer les opérations sur instruments financiers complexes au moment de leur engagement et de s'assurer, en collaboration avec le groupe responsable des méthodes comptables, que les opérations sont enregistrées de manière exacte. Au sein des petites entités qui ne comptent aucun groupe responsable du contrôle des produits, il est possible de mettre en place un processus prévoyant la revue des contrats d'instruments financiers complexes au moment de leur conclusion afin de s'assurer qu'ils sont comptabilisés correctement en conformité avec le référentiel d'information financière applicable.

Suivi des contrôles

32. Les activités continues de suivi des entités visent à détecter et à corriger les déficiences dans le fonctionnement des contrôles relatifs aux opérations sur instruments financiers et à leur

évaluation. Il est important qu'il y ait une supervision et une revue adéquates des activités sur instruments financiers au sein de l'entité, ce qui inclut :

a) la revue de tous les contrôles, par exemple le suivi des statistiques opérationnelles telles que le nombre d'éléments de rapprochement ou la différence entre les sources internes et externes utilisées pour la fixation des prix ;

b) la nécessité de mettre en place des contrôles informatiques robustes et d'assurer le suivi et la validation de leur application ;

c) la nécessité de veiller à ce que l'information découlant des différents processus et systèmes fasse l'objet d'un rapprochement adéquat. Par exemple, il est peu avantageux d'utiliser un processus d'évaluation lorsque les données de sortie ne font pas l'objet d'un rapprochement adéquat avec le grand livre général.

33. Dans les entités de grande taille, des systèmes informatiques sophistiqués permettent généralement de suivre le traitement des activités sur instruments financiers et d'assurer que les règlements sont effectués au moment voulu. Des systèmes informatiques plus complexes peuvent générer automatiquement des écritures dans les comptes provisoires afin de permettre de surveiller les mouvements de trésorerie, et des contrôles sur le traitement sont mis en place pour que les activités sur instruments financiers soient comptabilisées correctement dans les comptes de l'entité. Il est possible de concevoir des systèmes informatiques capables de produire des relevés des écarts permettant de signaler à la direction les cas où l'utilisation d'instruments financiers n'a pas été conforme aux limites autorisées ou les cas où des opérations n'ont pas respecté les limites établies pour les contreparties choisies. Toutefois, même un système informatique sophistiqué ne peut garantir l'enregistrement exhaustif des opérations sur instruments financiers. Par conséquent, la direction met souvent en place des procédures supplémentaires afin d'augmenter la probabilité que toutes les opérations soient comptabilisées.

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT (ISA) 315 (RÉVISÉE EN 2019)

IDENTIFICATION ET ÉVALUATION DES RISQUES D'ANOMALIES SIGNIFICATIVES

(En vigueur pour les audits d'états financiers des périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2021)

SOMMAIRE

	Paragraphe
Introduction	
Champ d'application de la présente norme ISA …….	1
Concepts fondamentaux de la présente norme ISA ……..	2
Adaptabilité …….	9
Date d'entrée en vigueur …….	10
Objectif …….	11
Définitions …….	12
Exigences	
Procédures d'évaluation des risques et activités connexes …….	13–18
Acquisition d'une compréhension de l'entité et de son environnement, du référentiel d'information financière applicable et du système de contrôle interne de l'entité ..	19–27
Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives ……..	28–37
Documentation …….	38
Modalités d'application et autres commentaires explicatifs	
Définitions ……..	A1–A10
Procédures d'évaluation des risques et activités connexes ……..	16
Acquisition d'une compréhension de l'entité et de son environnement, du référentiel d'information financière applicable et du système de contrôle interne de l'entité ..	A48–A183
Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives ……..	A184–A236
Documentation …….	A237–A241

Annexe 1 : Éléments à prendre en considération pour acquérir une compréhension de l'entité et de son modèle d'entreprise

Annexe 2 : Compréhension des facteurs de risque inhérent

Annexe 3 : Compréhension du système de contrôle interne de l'entité

Annexe 4 : Éléments à prendre en considération pour acquérir une compréhension de la fonction d'audit interne de l'entité

Annexe 5 : Éléments à prendre en considération pour acquérir une compréhension du recours à l'informatique par l'entité

Annexe 6 : Éléments à prendre en considération pour acquérir une compréhension des contrôles généraux informatiques

---

La Norme internationale d'audit (ISA) 315 (révisée en 2019), *Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives*, 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*.

La norme ISA 315 (révisée en 2019) a été approuvée par le Conseil de supervision de l'intérêt public (PIOB), qui a conclu qu'elle a été élaborée dans le respect de la procédure officielle et que l'intérêt public a dûment été pris en compte.

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 d'identifier et d'évaluer les risques d'anomalies significatives dans les états financiers.

Concepts fondamentaux de la présente norme ISA

2. La norme ISA 200 traite des objectifs généraux de l'auditeur qui réalise un audit d'états financiers[1], dont celui qui consiste à recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour ramener le risque d'audit à un niveau suffisamment faible[2]. Le risque d'audit est fonction des risques d'anomalies significatives et du risque de non-détection[3]. La norme ISA 200 précise que les risques d'anomalies significatives peuvent se situer à deux niveaux[4] : au niveau des états financiers considérés globalement ; et au niveau des assertions concernant des catégories d'opérations, des soldes de comptes ou des informations à fournir.

3. La norme ISA 200 exige que l'auditeur exerce son jugement professionnel lorsqu'il planifie et réalise un audit et qu'il fasse preuve d'esprit critique tout au long de la planification et de la réalisation de l'audit, en étant conscient que certaines situations peuvent conduire à des anomalies significatives dans les états financiers[5].

4. Les risques au niveau des états financiers correspondent aux risques qui touchent de manière généralisée les états financiers pris dans leur ensemble et qui pourraient affecter de multiples assertions. Les risques d'anomalies significatives au niveau des assertions se décomposent en deux volets, à savoir le risque inhérent et le risque lié au contrôle :

   - le risque inhérent est défini comme la possibilité qu'une assertion portant sur une catégorie d'opérations, un solde de compte ou une information à fournir comporte une anomalie qui pourrait être significative, individuellement ou cumulée avec d'autres, avant prise en considération des contrôles y afférents ;
   - le risque lié au contrôle est défini comme le risque qu'une anomalie qui pourrait se produire au niveau d'une assertion portant sur une catégorie d'opérations, un solde de compte ou une information à fournir et qui pourrait être significative, individuellement ou cumulée avec d'autres, ne soit ni prévenue ni détectée et corrigée en temps opportun par les contrôles de l'entité.

5. La norme ISA 200 explique que l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions vise à permettre de déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires nécessaires à l'obtention d'éléments probants suffisants et appropriés[6]. La présente norme ISA exige que le risque inhérent et le risque lié au contrôle soient évalués séparément pour ce qui est des risques d'anomalies significatives identifiés au niveau des assertions.

---

1 Norme ISA 200, *Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et réalisation d'un audit conforme aux Normes internationales d'audit*.
2 Norme ISA 200, paragraphe 17.
3 Norme ISA 200, alinéa 13 c).
4 Norme ISA 200, paragraphe A36.
5 Norme ISA 200, paragraphes 15 et 16.
6 Norme ISA 200, paragraphe A43a, et norme ISA 330, *Réponses de l'auditeur à l'évaluation des risques*, paragraphe 6.

Les différents degrés que peut atteindre le risque inhérent forment une échelle qui, dans la présente norme ISA, est désignée par l'expression « échelle de risque inhérent ».

6. L'auditeur identifie et évalue les risques d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs. Les unes et les autres sont traitées dans la présente norme ISA ; toutefois, l'importance de la fraude est telle que des exigences et des indications supplémentaires sont fournies dans la norme ISA 240[7] au sujet des procédures d'évaluation des risques et des activités connexes permettant d'obtenir des informations qui serviront à identifier et à évaluer les risques d'anomalies significatives résultant de fraudes, et à y répondre.

7. Le processus d'identification et d'évaluation des risques par l'auditeur est itératif et dynamique. Il existe une relation d'interdépendance entre, d'une part, la compréhension de l'entité et de son environnement, du référentiel d'information financière applicable ainsi que du système de contrôle interne que doit acquérir l'auditeur et, d'autre part, les concepts qui sous-tendent les exigences d'identification et d'évaluation des risques d'anomalies significatives. Pour acquérir la compréhension exigée par la présente norme ISA, l'auditeur peut établir des attentes initiales concernant les risques – attentes qu'il précisera à mesure qu'il avance dans le processus d'identification et d'évaluation des risques. Par ailleurs, la présente norme ISA et la norme ISA 330 exigent que l'auditeur révise son évaluation des risques et modifie les réponses globales et les procédures d'audit complémentaires en fonction des éléments probants obtenus lors de la mise en œuvre, conformément à la norme ISA 330, des procédures d'audit complémentaires, et de toute information nouvelle dont il prend connaissance.

8. La norme ISA 330 exige que l'auditeur conçoive et mette en œuvre des réponses globales adaptées à son évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers[8]. Elle précise que la compréhension qu'a l'auditeur de l'environnement de contrôle influe sur son évaluation du risque d'anomalies significatives au niveau des états financiers et sur les réponses globales qu'il adopte en conséquence de cette évaluation. La norme ISA 330 exige aussi que l'auditeur conçoive et mette en œuvre des procédures d'audit complémentaires dont la nature, le calendrier et l'étendue sont fonction de son évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions[9].

Adaptabilité

9. Dans la norme ISA 200, il est précisé que certaines normes ISA comportent des considérations relatives à l'adaptabilité dont le but est d'illustrer l'application des exigences à toutes les entités, que leur nature et leurs circonstances soient peu complexes ou très complexes[10]. La présente norme ISA vise les audits de toutes les entités, peu importe leur taille ou leur complexité. On y trouve donc, dans les modalités d'application, des considérations propres aux entités peu complexes et aux entités plus complexes, lorsque cela est pertinent. S'il est vrai que la taille de l'entité peut être un indicateur de sa complexité, il existe tout de même de petites entités qui sont complexes et, à l'inverse, de grandes entités qui sont peu complexes.

---

7 Norme ISA 240, *Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers*.
8 Norme ISA 330, *Réponses de l'auditeur à l'évaluation des risques*, paragraphe 5.
9 Norme ISA 330, paragraphe 6.
10 Norme ISA 200, paragraphe A65a.

Date d'entrée en vigueur

10. La présente norme ISA s'applique aux audits d'états financiers des périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2021.

Objectif

11. L'objectif de l'auditeur est d'identifier et d'évaluer les risques d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs, au niveau des états financiers et au niveau des assertions, et de disposer ainsi d'une base pour concevoir et mettre en œuvre des réponses à son évaluation des risques d'anomalies significatives.

Définitions

12. Dans les normes ISA, on entend par :

    a) « assertions », les affirmations que formule la direction, explicitement ou non, concernant la comptabilisation, l'évaluation, la présentation et la fourniture d'informations dans les états financiers lorsqu'elle déclare que les états financiers ont été préparés conformément au référentiel d'information financière applicable. Lorsqu'il identifie et évalue les risques d'anomalies significatives et qu'il y répond, l'auditeur se réfère aux assertions pour examiner les différents types d'anomalies susceptibles de se produire ; (Réf. : par. A1)

    b) « risque d'entreprise », le risque résultant soit de conditions, de circonstances, d'actions, d'inactions ou d'événements importants qui pourraient compromettre la capacité de l'entité d'atteindre ses objectifs et de mettre à exécution ses stratégies, soit de l'établissement d'objectifs et de stratégies inappropriés ;

    c) « contrôles », les politiques et procédures qu'établit l'entité pour atteindre les objectifs de contrôle de la direction et des responsables de la gouvernance. Dans ce contexte : (Réf. : par. A2 à A5)

        i) les politiques consistent en des énoncés de ce qu'il faut faire, ou ne pas faire, dans l'entité pour assurer le contrôle. Certaines sont consignées par écrit ou formulées explicitement dans des communications, tandis que d'autres sous-tendent les actions et les décisions de façon implicite,

        ii) les procédures sont les actions par lesquelles les politiques sont mises en œuvre ;

    d) « contrôles généraux informatiques », les contrôles afférents aux processus informatiques de l'entité qui contribuent à assurer le bon fonctionnement continu de l'environnement informatique, notamment le maintien du fonctionnement efficace des contrôles du traitement de l'information et l'intégrité (c'est-à-dire l'exhaustivité, l'exactitude et la validité) des informations se trouvant dans le système d'information de l'entité. Voir également la définition d'« environnement informatique » ;

    e) « contrôles du traitement de l'information », les contrôles qui concernent le traitement de l'information dans les applications informatiques ou les processus manuels du système d'information de l'entité et qui visent à répondre directement aux risques liés à l'intégrité des informations (c'est-à-dire l'exhaustivité, l'exactitude et la validité des opérations et des autres informations) ; (Réf. : par. A6)

f) « facteurs de risque inhérent », les caractéristiques des événements ou situations ayant une incidence sur la possibilité qu'une assertion portant sur une catégorie d'opérations, un solde de compte ou une information à fournir comporte une anomalie, que celle-ci résulte d'une fraude ou d'une erreur, avant prise en considération des contrôles. Parmi ces facteurs, qui peuvent être qualitatifs ou quantitatifs, il y a la complexité, la subjectivité, le changement, l'incertitude et la vulnérabilité aux anomalies résultant de partis pris de la direction ou d'autres facteurs de risque de fraude[11], dans la mesure où ils influent sur le risque inhérent ; (Réf. : par. A7 et A8)

g) « environnement informatique », les applications informatiques et l'infrastructure informatique, de même que les processus informatiques et les membres du personnel qui y participent, grâce auxquels l'entité mène à bien ses activités et ses stratégies. Dans la présente norme ISA :

   i) une application informatique consiste en un programme ou un ensemble de programmes servant au déclenchement, au traitement, à l'enregistrement ou à la communication d'opérations ou d'informations. Les applications informatiques comprennent les entrepôts de données et les générateurs de rapports,

   ii) l'infrastructure informatique se compose du réseau, des systèmes d'exploitation et des bases de données ainsi que du matériel et des logiciels connexes,

   iii) les processus informatiques sont les processus mis en place par l'entité pour la gestion des accès à l'environnement informatique, des modifications apportées aux programmes ou à l'environnement informatique, et des activités liées à l'informatique ;

h) « assertions pertinentes », les assertions portant sur une catégorie d'opérations, un solde de compte ou une information à fournir pour lesquelles il y a un risque d'anomalies significatives identifié. Lorsque l'auditeur détermine si une assertion est pertinente, il le fait avant prise en considération des contrôles y afférents (c'est-à-dire qu'il tient compte du risque inhérent) ; (Réf. : par. A9)

i) « risques découlant du recours à l'informatique », la possibilité que la conception ou le fonctionnement des contrôles du traitement de l'information soient inefficaces ou les risques que l'intégrité des informations (c'est-à-dire l'exhaustivité, l'exactitude et la validité des opérations et des autres informations) ne soit pas maintenue au sein du système d'information de l'entité, en raison de l'inefficacité de la conception ou du fonctionnement des contrôles se rapportant aux processus informatiques de l'entité (voir la définition d'« environnement informatique ») ;

j) « procédures d'évaluation des risques », les procédures d'audit conçues et mises en œuvre pour identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs, au niveau des états financiers et au niveau des assertions ;

k) « catégorie d'opérations importante, solde de compte important ou information à fournir importante », une catégorie d'opérations, un solde de compte ou une information à fournir concerné par une ou plusieurs assertions pertinentes ;

l) « risque important », un risque d'anomalies significatives identifié, dans l'un ou l'autre des cas suivants : (Réf. : par. A10)

[11] Norme ISA 240, paragraphes A24 à A27.

i) l'évaluation du risque inhérent pour ce risque d'anomalies significatives se situe près de l'extrémité supérieure de l'échelle de risque inhérent en raison de la mesure dans laquelle les facteurs de risque inhérent influent sur la combinaison que forment la probabilité qu'une anomalie se produise et l'ampleur qu'elle pourrait prendre, le cas échéant,

ii) le risque d'anomalies significatives doit, selon les exigences d'autres normes ISA, être considéré comme un risque important[12] ;

m) « système de contrôle interne », le système dont la conception, la mise en place et le maintien sont assurés par les responsables de la gouvernance, la direction et d'autres membres du personnel et dont l'objet est de fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs de l'entité en ce qui concerne la fiabilité de son information financière, l'efficacité et l'efficience de ses activités et la conformité aux textes légaux et réglementaires applicables. Pour les besoins des normes ISA, on considère que le système de contrôle interne comporte les cinq composantes interreliées suivantes :

i) environnement de contrôle,

ii) processus d'évaluation des risques par l'entité,

iii) processus de suivi du système de contrôle interne par l'entité,

iv) système d'information et communications,

v) activités de contrôle.

Exigences

Procédures d'évaluation des risques et activités connexes

13. L'auditeur doit concevoir et mettre en œuvre des procédures d'évaluation des risques lui permettant d'obtenir des éléments probants qui lui fourniront une base appropriée pour : (Réf. : par. A11 à A18)

a) l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs, au niveau des états financiers et au niveau des assertions ;

b) la conception, conformément à la norme ISA 330, de procédures d'audit complémentaires.

L'auditeur doit concevoir et mettre en œuvre les procédures d'évaluation des risques en évitant tout parti pris qui favoriserait l'obtention d'éléments probants corroborants ou l'exclusion d'éléments probants contradictoires. (Réf. : par. A14)

14. Les procédures d'évaluation des risques doivent notamment comprendre : (Réf. : par. A19 à A21)

a) des demandes d'informations auprès de la direction et d'autres personnes appropriées au sein de l'entité, dont les membres de la fonction d'audit interne (lorsque cette fonction existe) ; (Réf. : par. A22 à A26)

b) des procédures analytiques ; (Réf. : par. A27 à A31)

c) des observations physiques et des inspections. (Réf. : par. A32 à A36)

[12] Norme ISA 240, paragraphe 27, et norme ISA 550, *Parties liées*, paragraphe 18.

Informations provenant d'autres sources

15. Pour obtenir des éléments probants conformément au paragraphe 13, l'auditeur doit prendre en considération les informations obtenues dans le cadre : (Réf. : par. A37 et A38)

    a) des procédures qu'il a mises en œuvre relativement à l'acceptation ou au maintien de la relation client ou de la mission d'audit ;

    b) d'autres missions réalisées auprès de l'entité par l'associé responsable de la mission, le cas échéant.

16. Lorsque l'auditeur a l'intention d'utiliser des informations obtenues grâce à son expérience passée auprès de l'entité et par suite de la mise en œuvre de procédures d'audit au cours des audits antérieurs, il doit évaluer si, en tant qu'éléments probants pour l'audit en cours, ces informations demeurent pertinentes et fiables. (Réf. : par. A39 à A41)

Entretiens entre les membres de l'équipe de mission

17. L'associé responsable de la mission et les autres membres clés de l'équipe de mission doivent s'entretenir de l'application du référentiel d'information financière applicable ainsi que de la vulnérabilité des états financiers de l'entité aux anomalies significatives. (Réf. : par. A42 à A47)

18. Lorsque certains membres de l'équipe de mission ne participent pas à l'entretien, l'associé responsable de la mission doit déterminer les points qui doivent leur être communiqués.

Acquisition d'une compréhension de l'entité et de son environnement, du référentiel d'information financière applicable et du système de contrôle interne de l'entité (Réf. : par. A48 et A49)

Acquisition d'une compréhension de l'entité et de son environnement ainsi que du référentiel d'information financière applicable (Réf. : par. A50 à A55)

19. L'auditeur doit mettre en œuvre des procédures d'évaluation des risques afin d'acquérir une compréhension :

    a) des aspects suivants de l'entité et de son environnement :

        i) la structure organisationnelle de l'entité, son mode de propriété et sa structure de gouvernance ainsi que son modèle d'entreprise, dont la mesure dans laquelle le recours à l'informatique y est intégré, (Réf. : par. A56 à A67)

        ii) les facteurs sectoriels, les facteurs réglementaires et les autres facteurs externes pertinents, (Réf. : par. A68 à A73)

        iii) les mesures qui sont utilisées par l'entité ou par des parties externes aux fins de l'évaluation de la performance financière de l'entité ; (Réf. : par. A74 à A81)

    b) du référentiel d'information financière applicable, des méthodes comptables retenues par l'entité et, le cas échéant, des raisons des changements dans celles-ci ; (Réf. : par. A82 à A84)

    c) de la façon dont les facteurs de risque inhérent influent sur la possibilité que les assertions comportent des anomalies et de la mesure dans laquelle ils influent sur cette possibilité, dans le cadre de la préparation des états financiers conformément au référentiel d'information financière applicable, d'après sa compréhension des éléments énoncés aux alinéas a) et b). (Réf. : par. A85 à A89)

20. L'auditeur doit évaluer si les méthodes comptables de l'entité sont appropriées et si elles sont conformes au référentiel d'information financière applicable.

Acquisition d'une compréhension des composantes du système de contrôle interne de l'entité (Réf. : par. A90 à A95)

Environnement de contrôle, processus d'évaluation des risques par l'entité et processus de suivi du système de contrôle interne par l'entité (Réf. : par. A96 à A98)

Environnement de contrôle

21. L'auditeur doit acquérir une compréhension des aspects de l'environnement de contrôle qui sont pertinents pour la préparation des états financiers en mettant en œuvre des procédures d'évaluation des risques. Pour ce faire, il doit : (Réf. : par. A99 à A100)	
a) comprendre l'ensemble de contrôles, de processus et de structures encadrant : (Réf. : par. A101 et A102) i) la façon dont la direction s'acquitte de ses responsabilités de surveillance, notamment en ce qui concerne la culture de l'entité et l'importance que la direction attache à l'intégrité et aux valeurs éthiques, ii) l'indépendance des responsables de la gouvernance et la surveillance qu'ils exercent à l'égard du système de contrôle interne de l'entité, lorsqu'ils ne sont pas membres de la direction, iii) l'attribution des pouvoirs et des responsabilités par l'entité, iv) le recrutement, le perfectionnement et la rétention de personnes compétentes par l'entité, v) la façon dont l'entité demande aux personnes ayant des responsabilités concernant le système de contrôle interne de lui rendre des comptes sur l'atteinte des objectifs de ce système ;	b) évaluer : (Réf. : par. A103 à A108) i) si la direction, sous la surveillance des responsables de la gouvernance, a développé et entretient une culture d'honnêteté et de comportement éthique, ii) si l'environnement de contrôle fournit une base appropriée, compte tenu de la nature et de la complexité de l'entité, sur laquelle peuvent s'appuyer les autres composantes du système de contrôle interne de l'entité, iii) si les déficiences du contrôle relevées dans l'environnement de contrôle nuisent aux autres composantes du système de contrôle interne de l'entité.

Processus d'évaluation des risques par l'entité

22. L'auditeur doit acquérir une compréhension des aspects du processus d'évaluation des risques par l'entité qui sont pertinents pour la préparation des états financiers en mettant en œuvre des procédures d'évaluation des risques. Pour ce faire, il doit :	
a) comprendre le processus que suit l'entité pour : (Réf. : par. A109 et A110) i) identifier les risques d'entreprise qui sont pertinents au regard des objectifs de l'information financière (Réf. : par. A62)	b) évaluer si le processus d'évaluation des risques par l'entité est approprié aux circonstances de l'entité, compte tenu de la nature et de la complexité de celle-ci. (Réf. : par. A111 à A113)

ii) évaluer l'importance de ces risques, y compris leur probabilité de réalisation, iii) répondre à ces risques ;	

23. Si l'auditeur identifie des risques d'anomalies significatives que la direction n'a pas identifiés, il doit :

    a) se demander si ces risques auraient normalement dû être identifiés dans le cadre du processus d'évaluation des risques par l'entité et, si tel est le cas, acquérir une compréhension des raisons pour lesquelles ces risques n'ont pu être identifiés dans le cadre de ce processus ;

    b) considérer les conséquences que cela peut avoir sur l'évaluation qu'il est tenu de faire selon l'alinéa 22 b).

Processus de suivi du système de contrôle interne par l'entité

24. L'auditeur doit acquérir une compréhension des aspects du processus de suivi du système de contrôle interne par l'entité qui sont pertinents pour la préparation des états financiers en mettant en œuvre des procédures d'évaluation des risques. Pour ce faire, il doit : (Réf. : par. A114 et A115)	
a) comprendre les aspects du processus de l'entité se rapportant : i) aux évaluations continues et ponctuelles visant à faire un suivi de l'efficacité des contrôles, ainsi qu'à l'identification et à la correction des déficiences du contrôle relevées, (Réf. : par. A116 et A117) ii) à la fonction d'audit interne de l'entité (lorsque cette fonction existe), notamment sa nature, ses responsabilités et ses activités ; (Réf. : par. A118) b) comprendre les sources dont proviennent les informations utilisées dans le cadre du processus de suivi du système de contrôle interne par l'entité, et les raisons pour lesquelles la direction juge que ces informations sont suffisamment fiables pour servir à cette fin; (Réf. : par. A119 et A120)	c) évaluer si le processus de suivi du système de contrôle interne par l'entité est approprié aux circonstances de l'entité, compte tenu de la nature et de la complexité de celle-ci. (Réf. : par. A121 et A122)

Système d'information et communications, et activités de contrôle (Réf. : par. A123 à A130)

Système d'information et communications

25. L'auditeur doit acquérir une compréhension des aspects du système d'information et des communications de l'entité qui sont pertinents pour la préparation des états financiers en mettant en œuvre des procédures d'évaluation des risques. Pour ce faire, il doit : (Réf. : par. A131)	
a) comprendre les activités de traitement de l'information de l'entité, notamment en ce qui concerne ses données et ses informations, les ressources devant servir à mener ces activités et les politiques qui définissent, pour les catégories	c) évaluer si le système d'information et les communications de l'entité contribuent adéquatement à la préparation des états financiers de

d'opérations importantes, les soldes de comptes importants et les informations à fournir importantes : (Réf. : par. A132 à A143) i) le cheminement des informations dans le système d'information de l'entité, y compris : a. comment les opérations sont déclenchées et comment les informations les concernant sont enregistrées, traitées, corrigées (au besoin), incorporées dans le grand livre général et communiquées dans les états financiers, b. comment les informations sur les événements et les situations, autres que les opérations, sont saisies, traitées et fournies dans les états financiers, ii) les documents comptables, les comptes spécifiques contenus dans les états financiers et les autres documents justificatifs qui concernent le cheminement des informations dans le système d'information, iii) le processus d'information financière utilisé pour préparer les états financiers de l'entité, y compris les informations à fournir, iv) les ressources de l'entité, y compris son environnement informatique, qui sont pertinentes au regard des sous-alinéas i) à iii) ci-dessus ; b) comprendre comment s'effectue la communication des questions qui sont importantes pour la préparation des états financiers et pour les responsabilités connexes en matière d'information financière dans le système d'information et les autres composantes du système de contrôle interne entre : (Réf. : par. A144 et A145) i) les personnes au sein de l'entité, y compris la communication des rôles et des responsabilités en matière d'information financière, ii) la direction et les responsables de la gouvernance, iii) l'entité et les parties externes, par exemple les autorités de réglementation ;	l'entité conformément au référentiel d'information financière applicable. (Réf. : par. A146)

Activités de contrôle

26. L'auditeur doit acquérir une compréhension de la composante « activités de contrôle » en mettant en œuvre des procédures d'évaluation des risques. Pour ce faire, il doit : (Réf. : par. A147 à A157)	
a) identifier les contrôles de la composante « activités de contrôle » visant à répondre aux risques d'anomalies significatives au niveau des assertions, c'est-à-dire :	d) pour chacun des contrôles identifiés à l'alinéa a) ou au sous-

i) les contrôles visant à répondre aux risques identifiés comme des risques importants, (Réf. : par. A158 et A159) ii) les contrôles afférents aux écritures de journal, y compris les écritures non courantes servant à constater les opérations ou ajustements non récurrents ou inhabituels, (Réf. : par. A160 et A161) iii) les contrôles dont l'auditeur prévoit de tester l'efficacité du fonctionnement en vue de déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures de corroboration, ce qui doit inclure les contrôles visant à répondre aux risques pour lesquels les procédures de corroboration ne peuvent fournir à elles seules des éléments probants suffisants et appropriés, (Réf. : par. A162 à A164) iv) les autres contrôles qui, selon le jugement professionnel de l'auditeur, sont appropriés pour permettre à celui-ci d'atteindre les objectifs énoncés au paragraphe 13 en ce qui a trait aux risques au niveau des assertions ; (Réf. : par. A165) b) identifier, en fonction des contrôles identifiés à l'alinéa a), les applications informatiques et les autres aspects de l'environnement informatique qui sont vulnérables aux risques découlant du recours à l'informatique ; (Réf. : par. A166 à A172) c) identifier, en ce qui concerne les applications informatiques et les autres aspects de l'environnement informatique identifiés à l'alinéa b) : (Réf. : par. A173 et A174) i) les risques connexes découlant du recours à l'informatique, ii) les contrôles généraux informatiques visant à répondre à ces risques ;	alinéa c)ii) : (Réf. : par. A175 à A181) i) évaluer si la conception du contrôle est efficace pour permettre de répondre aux risques d'anomalies significatives au niveau des assertions, ou pour favoriser le fonctionnement d'autres contrôles ; ii) déterminer si le contrôle a été mis en place, en associant d'autres procédures à ses demandes d'informations auprès du personnel de l'entité.

Déficiences du contrôle dans le système de contrôle interne de l'entité

27. L'auditeur doit déterminer si l'évaluation de chacune des composantes du système de contrôle interne de l'entité qu'il a effectuée lui a permis de relever une ou plusieurs déficiences du contrôle. (Réf. : par. A182 et A183)

Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives (Réf. : par. A184 et A185)

Identification des risques d'anomalies significatives

28. L'auditeur doit identifier les risques d'anomalies significatives et déterminer s'ils existent : (Réf. : par. A186 à A192)

    a) au niveau des états financiers ; (Réf. : par. A193 à A200)

b) au niveau des assertions concernant des catégories d'opérations, des soldes de comptes ou des informations à fournir. (Réf. : par. A201)

29. L'auditeur doit déterminer les assertions pertinentes ainsi que les catégories d'opérations importantes, les soldes de comptes importants et les informations à fournir importantes concernés. (Réf. : par. A202 à A204)

Évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers

30. En ce qui concerne les risques d'anomalies significatives qu'il a identifiés au niveau des états financiers, l'auditeur doit les évaluer et : (Réf. : par. A193 à A200)

a) déterminer s'ils ont une incidence sur son évaluation des risques au niveau des assertions ;

b) évaluer la nature et l'étendue de leur effet généralisé sur les états financiers.

Évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions

Évaluation du risque inhérent (Réf. : par. A205 à A217)

31. En ce qui concerne les risques d'anomalies significatives qu'il a identifiés au niveau des assertions, l'auditeur doit évaluer le risque inhérent en déterminant la probabilité et l'ampleur des anomalies. Ce faisant, l'auditeur se demande comment, et dans quelle mesure :

a) les facteurs de risque inhérent ont une incidence sur la possibilité que les assertions pertinentes comportent des anomalies ;

b) les risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers ont une incidence sur l'évaluation du risque inhérent pour ce qui est des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions. (Réf. : par. A215 et A216)

32. L'auditeur doit déterminer s'il y a des risques importants parmi les risques d'anomalies significatives évalués. (Réf. : par. A218 à A221)

33. L'auditeur doit déterminer s'il y a des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions pour lesquels les procédures de corroboration ne peuvent fournir à elles seules des éléments probants suffisants et appropriés. (Réf. : par. A222 à A225)

Évaluation du risque lié au contrôle

34. Si l'auditeur prévoit de tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles, il doit évaluer le risque lié au contrôle. S'il ne prévoit pas de tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles, l'évaluation du risque lié au contrôle doit faire en sorte que l'évaluation du risque d'anomalies significatives correspond à l'évaluation du risque inhérent. (Réf. : par. A226 à A229)

Évaluation des éléments probants obtenus au moyen des procédures d'évaluation des risques

35. L'auditeur doit évaluer si les éléments probants obtenus au moyen des procédures d'évaluation des risques fournissent une base appropriée pour l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives. Dans la négative, il doit mettre en œuvre des procédures supplémentaires d'évaluation des risques jusqu'à ce qu'il obtienne des éléments probants qui fournissent une telle base. Lorsqu'il identifie et évalue les risques d'anomalies significatives, l'auditeur doit tenir compte de tous les

éléments probants obtenus au moyen des procédures d'évaluation des risques, que ces éléments corroborent ou contredisent les assertions de la direction. (Réf. : par. A230 à A232)

Catégories d'opérations, soldes de comptes et informations à fournir qui, sans être importants, sont significatifs

36. En ce qui concerne les catégories d'opérations, les soldes de comptes et les informations à fournir qui sont significatifs, mais qu'il a jugés non importants, l'auditeur doit établir si son jugement demeure approprié. (Réf. : par. A233 à A235)

Révision de l'évaluation des risques

37. Si l'auditeur obtient de nouvelles informations qui sont incohérentes avec les éléments probants sur lesquels il s'est fondé pour procéder à l'identification ou à l'évaluation initiales des risques d'anomalies significatives, il doit réviser cette identification ou cette évaluation. (Réf. : par. A236)

Documentation

38. L'auditeur doit consigner dans la documentation de l'audit[13] : (Réf. : par. A237 à A241)

    a) les entretiens entre les membres de l'équipe de mission ainsi que les décisions importantes prises à l'issue de ces entretiens ;

    b) les éléments clés de la compréhension qu'il a acquise conformément aux paragraphes 19, 21, 22, 24 et 25, les sources d'informations qui lui ont permis d'acquérir cette compréhension, et les procédures d'évaluation des risques mises en œuvre ;

    c) son évaluation de la conception des contrôles identifiés et sa vérification de leur mise en place, conformément aux exigences du paragraphe 26 ;

    d) les risques d'anomalies significatives qu'il a identifiés et évalués au niveau des états financiers et au niveau des assertions, y compris les risques importants et les risques pour lesquels les procédures de corroboration ne peuvent fournir, à elles seules, des éléments probants suffisants et appropriés, ainsi que le raisonnement qui sous-tend les jugements importants portés.

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Définitions (Réf. : par. 12)

Assertions (Réf. : alinéa 12 a))

A1. Lorsqu'il identifie et évalue les risques d'anomalies significatives et qu'il y répond, l'auditeur se réfère aux catégories d'assertions pour examiner les différents types d'anomalies susceptibles de se produire. Des exemples de catégories d'assertions sont fournis au paragraphe A190. Les assertions sont différentes des déclarations écrites que la direction fournit à l'auditeur, comme l'exige la norme ISA 580[14], pour confirmer certains points ou étayer d'autres éléments probants.

---

[13] Norme ISA 230, *Documentation de l'audit*, paragraphes 8 à 11, A6 et A7.

[14] Norme ISA 580, *Déclarations écrites*.

Contrôles (Réf. : alinéa 12 c))

A2. Les contrôles font partie intégrante des composantes du système de contrôle interne de l'entité.

A3. Les politiques sont mises en œuvre par des actions que pose le personnel de l'entité, ou par des actions que celui-ci évite de poser parce qu'elles vont à l'encontre de ces politiques.

A4. Les procédures peuvent être imposées par des documents officiels ou par d'autres communications émanant de la direction ou des responsables de la gouvernance, ou être le résultat de comportements qui, sans être imposés, sont conditionnés par la culture de l'entité. L'exécution des procédures peut être imposée au moyen d'applications informatiques de l'entité qui permettent seulement certaines actions, ou reposer sur d'autres aspects de l'environnement informatique de l'entité.

A5. Les contrôles peuvent être directs ou indirects. Les contrôles directs sont des contrôles qui sont suffisamment précis pour permettre de répondre aux risques d'anomalies significatives au niveau des assertions, tandis que les contrôles indirects visent à favoriser le fonctionnement des contrôles directs.

Contrôles du traitement de l'information (Réf. alinéa 12 e))

A6. Les risques liés à l'intégrité des informations découlent de la possibilité que les politiques en matière d'information de l'entité (c'est-à-dire les politiques qui définissent les flux d'information, les documents et les processus d'information du système d'information de l'entité) ne soient pas mises en œuvre efficacement. Les contrôles du traitement de l'information sont des procédures qui favorisent la mise en œuvre efficace de ces politiques. Ils peuvent être automatisés (c'est-à-dire intégrés aux applications informatiques) ou manuels (par exemple, les contrôles sur les données d'entrée ou de sortie), et dépendre d'autres contrôles (par exemple, de contrôles généraux informatiques ou d'autres contrôles du traitement de l'information).

Facteurs de risque inhérent (Réf. : alinéa 12 f))

D'autres exemples d'éléments à prendre en considération pour comprendre les facteurs de risque inhérents sont présentés à l'**Annexe 2**.

A7. Les facteurs de risque inhérent sont des facteurs qualitatifs ou quantitatifs ayant une incidence sur la possibilité que des assertions comportent des anomalies. Voici des exemples de facteurs de risque inhérent qualitatifs qui concernent la préparation de l'information exigée par le référentiel d'information financière applicable :

- la complexité ;
- la subjectivité ;
- le changement ;
- l'incertitude ;
- la vulnérabilité aux anomalies résultant de partis pris de la direction ou d'autres facteurs de risque de fraude, dans la mesure où ils influent sur le risque inhérent.

A8. Voici d'autres exemples de facteurs de risque inhérent qui ont une incidence sur la possibilité qu'une assertion concernant une catégorie d'opérations, un solde de compte ou une information à fournir comporte une anomalie :

- l'importance quantitative ou qualitative de la catégorie d'opérations, du solde de compte ou de l'information à fournir ;
- le volume ou le manque d'homogénéité des éléments à traiter dans la catégorie d'opérations ou dans le solde de compte, ou à refléter dans l'information à fournir.

Assertions pertinentes (Réf. : alinéa 12 h))

A9. Un risque d'anomalies significatives peut toucher plus d'une assertion, auquel cas toutes les assertions à l'égard desquelles il existe un tel risque sont des assertions pertinentes. Une assertion pour laquelle aucun risque d'anomalies significatives n'est identifié ne constitue pas une assertion pertinente.

Risque important (Réf. : alinéa 12 l))

A10. L'importance, qui peut être décrite comme le poids relatif d'un élément, est établie par l'auditeur dans le contexte dans lequel l'élément est considéré. Lorsqu'il évalue l'importance aux fins de l'évaluation du risque inhérent, l'auditeur peut se demander comment et dans quelle mesure les facteurs de risque inhérent influent sur la combinaison que forment la probabilité qu'une anomalie se produise et l'ampleur qu'elle pourrait prendre, le cas échéant.

Procédures d'évaluation des risques et activités connexes (Réf. : par. 13 à 18)

A11. Les risques d'anomalies significatives à identifier et à évaluer comprennent tant ceux résultant de fraudes que ceux résultant d'erreurs, qui sont les uns et les autres couverts dans la présente norme ISA. Toutefois, l'importance de la fraude est telle que des exigences et des indications supplémentaires sont fournies dans la norme ISA 240 au sujet des procédures d'évaluation des risques et des activités connexes permettant d'obtenir des informations qui serviront à identifier et à évaluer les risques d'anomalies significatives résultant de fraudes[15]. D'autres exigences et indications se rapportant à l'identification et à l'évaluation des risques d'anomalies significatives à l'égard de points précis ou de circonstances particulières se trouvent dans les normes ISA suivantes :

- la norme ISA 540 (révisée)[16], pour les estimations comptables ;
- la norme ISA 550, pour les relations et les opérations avec les parties liées ;
- la norme ISA 570 (révisée)[17], pour la continuité de l'exploitation ;
- la norme ISA 600[18], pour les états financiers de groupe.

A12. Indispensable à une appréciation critique des éléments probants réunis lors de la mise en œuvre des procédures d'évaluation des risques, l'esprit critique permet à l'auditeur de rester tout aussi

---

[15] Norme ISA 240, paragraphes 12 à 27.

[16] Norme ISA 540 (révisée), *Audit des estimations comptables et des informations y afférentes*.

[17] Norme ISA 570 (révisée), *Continuité de l'exploitation*.

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

attentif aux éléments probants qui corroborent qu'à ceux qui contredisent l'existence de risques, en évitant tout parti pris. C'est l'attitude qu'adopte l'auditeur lorsqu'il porte des jugements professionnels afin de disposer d'une base pour poursuivre ses travaux. Ainsi, l'auditeur exerce son jugement professionnel pour déterminer à quel moment il dispose d'une base appropriée pour l'évaluation des risques grâce aux éléments probants qu'il a réunis, et pour concevoir ses réponses à l'évaluation des risques d'anomalies significatives.

A13. L'auditeur fait notamment preuve d'esprit critique lorsqu'il :

- remet en question les informations contradictoires ainsi que la fiabilité des documents ;
- examine les réponses aux demandes d'informations et les autres renseignements obtenus de la direction et des responsables de la gouvernance ;
- est attentif aux conditions pouvant éventuellement dénoter des anomalies, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs ;
- détermine si les éléments probants obtenus étayent son identification et son évaluation des risques d'anomalies significatives, compte tenu de la nature et des circonstances de l'entité.

Importance d'éviter tout parti pris dans l'obtention d'éléments probants (Réf. : par. 13)

A14. Le fait de concevoir et de mettre en œuvre des procédures d'évaluation des risques permettant d'obtenir, en évitant tout parti pris, des éléments probants qui étayent l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives aide l'auditeur à déceler les informations possiblement contradictoires, ce qui favorise l'exercice de l'esprit critique dans l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives.

Sources d'éléments probants (Réf. : par. 13)

A15. Pour concevoir et mettre en œuvre des procédures d'évaluation des risques lui permettant d'obtenir des éléments probants en évitant tout parti pris, l'auditeur peut aller chercher ces éléments dans de multiples sources internes et externes à l'entité. Cependant, il n'est pas tenu de mener des recherches exhaustives pour identifier toutes les sources possibles d'éléments probants. Outre les informations provenant d'autres sources[19], l'auditeur peut utiliser, dans le cadre de ses procédures d'évaluation des risques :

- des informations provenant de ses interactions avec la direction, les responsables de la gouvernance et d'autres membres clés du personnel de l'entité (par exemple, les auditeurs internes) ;
- des informations obtenues directement ou indirectement de parties externes (par exemple, des autorités de réglementation) ;
- des informations sur l'entité qui sont accessibles au public, comme les communiqués de presse de l'entité, les documents qui sont destinés aux analystes ou qui concernent les présentations à l'intention des groupes d'investisseurs, les rapports produits par des analystes ou les informations boursières.

[19] Voir les paragraphes A37 et A38.

Peu importe la source utilisée, l'auditeur doit tenir compte de la pertinence et de la fiabilité des informations devant servir comme éléments probants, conformément à la norme ISA 500[20].

Adaptabilité (Réf. : par. 13)

A16. La nature et l'étendue des procédures d'évaluation des risques sont fonction de la nature et des circonstances de l'entité (par exemple, l'existence ou non de politiques et procédures, de processus et de systèmes en bonne et due forme). L'auditeur exerce son jugement professionnel pour déterminer la nature et l'étendue des procédures d'évaluation des risques à mettre en œuvre pour satisfaire aux exigences de la présente norme ISA.

A17. La mesure dans laquelle les politiques et procédures, les processus et les systèmes de l'entité sont structurés peut varier. Dans tous les cas, l'auditeur est tenu d'acquérir une compréhension des éléments précisés aux paragraphes 19, 21, 22 et 24 à 26.

Exemples :

Il se peut que certaines entités, dont les entités peu complexes (et en particulier les entités gérées par un propriétaire-dirigeant), n'aient pas établi de processus ou de systèmes structurés (tel qu'un processus d'évaluation des risques ou de suivi du système de contrôle interne), ou qu'elles aient établi des processus ou des systèmes qui ne sont consignés que sommairement ou qui ne sont pas mis en œuvre de façon uniforme. En l'absence de systèmes et de processus en bonne et due forme, l'auditeur peut tout de même être en mesure de mettre en œuvre des procédures d'évaluation des risques en procédant à des observations physiques et à des demandes d'informations.

On s'attend à ce que les autres entités, notamment les entités plus complexes, aient établi et consigné des politiques et procédures structurées. L'auditeur peut examiner la documentation relative à ces politiques et procédures lors de la mise en œuvre des procédures d'évaluation des risques.

A18. En ce qui a trait à la nature et à l'étendue des procédures d'évaluation des risques à mettre en œuvre, il se peut que les procédures soient plus poussées dans une première mission que dans une mission récurrente. Par la suite, l'auditeur pourra axer ses procédures sur les changements survenus depuis la dernière période.

Types de procédures d'évaluation des risques (Réf. : par. 14)

A19. Les différents types de procédures d'audit qu'il est possible de mettre en œuvre afin d'obtenir des éléments probants, qu'il s'agisse de procédures d'évaluation des risques ou de procédures d'audit complémentaires, sont décrits dans la norme ISA 500[21]. Le fait que certaines données comptables et d'autres éléments probants soient disponibles uniquement sous forme électronique, ou seulement à certains moments, peut avoir une incidence sur la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit[22]. S'il juge qu'il est efficient de procéder ainsi, l'auditeur peut mettre en œuvre, en même temps que des procédures d'évaluation des risques, des procédures de corroboration ou des tests

[20] Norme ISA 500, *Éléments probants*, paragraphe 7.

[21] Norme ISA 500, paragraphes A14 à A17 et A21 à A25.

[22] Norme ISA 500, paragraphe A12.

des contrôles conformément à la norme ISA 330. Les éléments probants obtenus pourront servir non seulement à l'identification et à l'évaluation des risques d'anomalies significatives, mais aussi à la détection des anomalies au niveau des assertions ou à l'évaluation de l'efficacité du fonctionnement des contrôles.

A20. L'auditeur est tenu de mettre en œuvre l'ensemble des procédures d'évaluation des risques décrites au paragraphe 14 dans le cadre de l'acquisition de la compréhension requise de l'entité et de son environnement, du référentiel d'information financière applicable et du système de contrôle interne de l'entité (voir les paragraphes 19 à 26), mais il n'est pas tenu de mettre toutes ces procédures en œuvre pour chacun des aspects de cette compréhension. L'auditeur peut mettre en œuvre d'autres procédures si les informations qu'elles lui permettraient d'obtenir peuvent l'aider à identifier les risques d'anomalies significatives. Il peut, par exemple, procéder à des demandes d'informations auprès du conseiller juridique externe de l'entité ou des superviseurs externes, ou auprès des experts en évaluation auxquels l'entité a fait appel.

Outils et techniques automatisés (Réf. : par. 14)

A21. L'auditeur peut recourir à des outils ou à des techniques automatisés pour mettre en œuvre des procédures d'évaluation des risques à l'égard de grandes quantités de données (telles que les données provenant du grand livre général et des livres auxiliaires ainsi que les autres données opérationnelles), notamment pour l'analyse, le contrôle arithmétique, la réexécution et le rapprochement.

Demandes d'informations auprès de la direction et d'autres personnes au sein de l'entité (Réf. : alinéa 14 a))

Raisons pour lesquelles l'auditeur procède à des demandes d'informations auprès de la direction et d'autres personnes au sein de l'entité

A22. Les demandes d'informations auprès de la direction et des responsables de l'information financière peuvent permettre à l'auditeur d'obtenir des informations qui lui fourniront une base appropriée pour l'identification et l'évaluation des risques et pour la conception de procédures d'audit complémentaires.

A23. Les demandes d'informations auprès de la direction, des responsables de l'information financière et d'autres personnes appropriées au sein de l'entité, dont des employés de différents niveaux hiérarchiques, peuvent aussi permettre à l'auditeur d'obtenir divers points de vue qui lui seront utiles pour identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives.

Exemples :

- Les demandes d'informations auprès des responsables de la gouvernance peuvent aider l'auditeur à comprendre l'étendue de la surveillance que ceux-ci exercent à l'égard de la préparation des états financiers par la direction. La norme ISA 260 (révisée)[23] souligne l'importance d'une communication bilatérale efficace qui facilite, pour l'auditeur, l'obtention d'informations pertinentes à cet égard auprès des responsables de la gouvernance.
- Les demandes d'informations auprès des employés chargés du déclenchement, du traitement ou de l'enregistrement d'opérations complexes ou inhabituelles peuvent aider l'auditeur à évaluer le caractère approprié du choix et de l'application de certaines méthodes comptables.
- Les demandes d'informations auprès du conseiller juridique interne peuvent renseigner l'auditeur sur des questions telles que les litiges, la conformité aux textes légaux et réglementaires, la connaissance de fraudes avérées ou suspectées concernant l'entité, les garanties, les engagements après-vente, les accords conclus avec des partenaires commerciaux (tels que ceux portant sur des coentreprises) ainsi que l'interprétation des modalités contractuelles.
- Les demandes d'informations auprès du personnel de l'équipe de marketing ou de vente peuvent renseigner l'auditeur sur les changements dans les stratégies marketing de l'entité, l'évolution des ventes ou les contrats conclus avec la clientèle.
- Les demandes d'informations auprès de la fonction de gestion des risques (ou des personnes qui assument ce rôle) peuvent renseigner l'auditeur sur les risques opérationnels et les risques découlant de la réglementation qui peuvent avoir une incidence sur l'information financière.
- Les demandes d'informations auprès du personnel des TI peuvent renseigner l'auditeur sur les modifications apportées aux systèmes, sur les défaillances des systèmes ou des contrôles, ou sur d'autres risques liés aux TI.

Considérations propres aux entités du secteur public

A24. Lorsqu'il procède à des demandes d'informations auprès de personnes susceptibles de détenir de l'information qui pourrait l'aider à identifier les risques d'anomalies significatives, l'auditeur d'une entité du secteur public peut se tourner vers d'autres sources et adresser ses demandes d'informations aux auditeurs qui ont participé à des audits de performance et à d'autres audits concernant l'entité, par exemple.

[23] Norme ISA 260 (révisée), *Communication avec les responsables de la gouvernance*, alinéa 4 b).

Demandes d'informations auprès de la fonction d'audit interne

> Des exemples d'éléments à prendre en considération pour comprendre la fonction d'audit interne de l'entité sont présentés à l'**Annexe 4**.

Raisons pour lesquelles l'auditeur procède à des demandes d'informations auprès de la fonction d'audit interne (lorsque cette fonction existe)

A25. Si l'entité a une fonction d'audit interne, les demandes d'informations auprès des personnes appropriées au sein de cette fonction peuvent aider l'auditeur à comprendre l'entité et son environnement ainsi que son système de contrôle interne, aux fins de l'identification et de l'évaluation des risques.

Considérations propres aux entités du secteur public

A26. L'auditeur d'une entité du secteur public a souvent des responsabilités supplémentaires en ce qui a trait au contrôle interne et à la conformité aux textes légaux et réglementaires applicables. Les demandes d'informations auprès des personnes appropriées au sein de la fonction d'audit interne peuvent l'aider à identifier les risques de non-conformité significative aux textes légaux et réglementaires applicables et les risques de déficiences du contrôle concernant l'information financière.

Procédures analytiques (Réf. : alinéa 14 b))

Raisons pour lesquelles des procédures analytiques sont mises en œuvre en tant que procédures d'évaluation des risques

A27. Les procédures analytiques aident à détecter des incohérences et des opérations ou des événements inhabituels, et à identifier des montants, des ratios et des tendances qui font apparaître des éléments pouvant avoir une incidence sur l'audit. Les relations inhabituelles ou inattendues relevées par l'auditeur peuvent l'aider à identifier les risques d'anomalies significatives, notamment en ce qui concerne les anomalies significatives résultant de fraudes.

A28. Ainsi, les procédures analytiques mises en œuvre en tant que procédures d'évaluation des risques peuvent aider l'auditeur à identifier et à évaluer les risques d'anomalies significatives en révélant des aspects de l'entité dont il n'avait pas connaissance ou en lui permettant de comprendre l'incidence des facteurs de risque inhérent, comme le changement, sur la possibilité que les assertions comportent des anomalies.

Types de procédures analytiques

A29 Les procédures analytiques mises en œuvre en tant que procédures d'évaluation des risques peuvent :

- porter à la fois sur des informations financières et sur des informations non financières, par exemple sur la corrélation entre le chiffre d'affaires, d'une part, et la superficie de l'espace de vente ou le volume des ventes (informations non financières), d'autre part ;
- reposer sur des données agrégées à un niveau élevé, leurs résultats fournissant alors une première indication générale sur la probabilité de la présence d'une anomalie significative.

Exemple :

Dans le cas de nombreuses entités, notamment celles dont le modèle d'entreprise, les processus ainsi que le système d'information sont peu complexes, l'auditeur peut effectuer une simple comparaison des informations. Par exemple, pour avoir une idée des aspects qui pourraient présenter des risques plus élevés, l'auditeur peut comparer des informations intermédiaires ou mensuelles (comme la variation des soldes de comptes) à celles de périodes antérieures.

A30. La présente norme ISA traite de l'utilisation par l'auditeur de procédures analytiques en tant que procédures d'évaluation des risques. La norme ISA 520[24] traite quant à elle de la mise en œuvre par l'auditeur de procédures analytiques en tant que procédures de corroboration (« procédures analytiques de corroboration ») et de la responsabilité qui incombe à l'auditeur de mettre en œuvre, vers la fin de son audit, des procédures analytiques. Par conséquent, lorsqu'il met en œuvre des procédures analytiques en tant que procédures d'évaluation des risques, l'auditeur n'est pas tenu de se conformer aux exigences de la norme ISA 520. Cela dit, les exigences et les modalités d'application de la norme ISA 520 peuvent lui fournir des indications utiles pour la mise en œuvre de procédures analytiques en tant que procédures d'évaluation des risques.

Outils et techniques automatisés

A31. La mise en œuvre des procédures analytiques peut se faire au moyen d'outils ou de techniques automatisés. L'application de procédures analytiques automatisées à des données est parfois appelée « analyse de données ».

Exemple :

L'auditeur peut se servir d'une feuille de calcul pour comparer les montants budgétés et les montants qui ont réellement été comptabilisés. Il peut aussi mettre en œuvre des procédures plus complexes. Par exemple, pour identifier les catégories d'opérations, les soldes de comptes ou les informations à fournir à l'égard desquels il pourrait être avisé de mettre en œuvre des procédures d'évaluation des risques particulières, l'auditeur peut procéder à des analyses plus poussées en appliquant des techniques de visualisation à des données extraites du système d'information de l'entité.

Observations physiques et inspections (Réf. : alinéa 14 c))

Raisons pour lesquelles des observations physiques et des inspections sont réalisées en tant que procédures d'évaluation des risques

A32. Les observations physiques et les inspections peuvent étayer, corroborer ou contredire les informations recueillies auprès de la direction ou d'autres personnes, et peuvent aussi fournir des informations sur l'entité et son environnement.

[24] Norme ISA 520, *Procédures analytiques*.

Adaptabilité

A33. Lorsque l'entité n'a pas consigné ses politiques et procédures ou que ses contrôles sont peu structurés, l'auditeur peut observer ou inspecter l'exécution des contrôles pour recueillir des éléments probants aux fins de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives.

Exemples :

- L'auditeur peut acquérir, par l'observation directe, une compréhension des contrôles afférents à la prise d'inventaire physique, même si l'entité ne les a pas consignés.
- L'auditeur peut être en mesure d'observer la séparation des tâches.
- L'auditeur peut être en mesure d'observer la saisie des mots de passe.

Observations physiques et inspections réalisées en tant que procédures d'évaluation des risques

A34. Les procédures d'évaluation des risques peuvent notamment consister en des observations physiques et des inspections portant sur :

- les activités de l'entité ;
- des documents internes (tels que les plans d'affaires et les stratégies), les documents comptables et les manuels de contrôle interne ;
- les rapports produits par la direction (par exemple, les rapports de gestion trimestriels et les états financiers intermédiaires) et par les responsables de la gouvernance (par exemple, les procès-verbaux des réunions du conseil d'administration) ;
- les établissements et les installations de production de l'entité ;
- les informations provenant de sources externes, notamment les revues de commerce ou d'économie, les rapports rédigés par des analystes, des banques ou des agences de notation, les publications réglementaires ou financières, ou d'autres documents externes qui traitent de la performance financière de l'entité (comme ceux qui sont mentionnés au paragraphe A79) ;
- le comportement et les actions de la direction et des responsables de la gouvernance (l'auditeur peut, par exemple, observer une réunion du comité d'audit).

Outils et techniques automatisés

A35. L'auditeur peut aussi recourir à des outils ou à des techniques automatisés, comme des outils d'observation à distance (par exemple, un drone), pour réaliser des observations physiques ou des inspections, surtout en ce qui concerne les actifs.

Considérations propres aux entités du secteur public

A36. Les procédures d'évaluation des risques mises en œuvre par l'auditeur d'une entité du secteur public peuvent aussi comprendre l'observation et l'inspection de documents préparés par la direction à l'intention du corps législatif, comme ceux se rapportant à des obligations d'information sur la performance de l'entité.

Informations provenant d'autres sources (Réf. : par. 15)

Raisons pour lesquelles l'auditeur prend en considération des informations provenant d'autres sources

A37. Certaines informations provenant d'autres sources peuvent aider l'auditeur à identifier et à évaluer les risques d'anomalies significatives en le renseignant sur :

- la nature de l'entité, les risques d'entreprise auxquels elle est exposée ainsi que les changements survenus au cours de la période considérée ;
- l'intégrité et les valeurs éthiques de la direction et des responsables de la gouvernance, ce qui peut aussi lui être utile pour sa compréhension de l'environnement de contrôle ;
- le référentiel d'information financière applicable et son application au regard de la nature et des circonstances de l'entité.

Autres sources pertinentes

A38. Voici des exemples d'autres sources d'information pertinentes :

- les procédures mises en œuvre par l'auditeur relativement à l'acceptation ou au maintien de la relation client ou de la mission d'audit, en application de la norme ISA 220[25], ainsi que les conclusions auxquelles elles ont abouti ;
- les autres missions réalisées auprès de l'entité par l'associé responsable de la mission, au cours desquelles celui-ci peut avoir acquis des connaissances pertinentes pour l'audit, notamment en ce qui a trait à l'entité et à son environnement. Il peut s'agir de missions de procédures convenues ou d'autres missions d'audit ou d'assurance, y compris de missions portant sur les informations supplémentaires exigées dans un pays donné.

Informations obtenues grâce à l'expérience passée de l'auditeur auprès de l'entité ou au cours des audits antérieurs (Réf. : par. 16)

Raisons pour lesquelles les informations obtenues au cours des audits antérieurs sont importantes pour l'audit en cours

A39. Les informations que l'auditeur a obtenues grâce à son expérience passée auprès de l'entité et par suite de la mise en œuvre de procédures d'audit au cours des audits antérieurs peuvent l'aider à déterminer la nature et l'étendue des procédures d'évaluation des risques ainsi qu'à identifier et à évaluer les risques d'anomalies significatives.

Nature des informations obtenues au cours des audits antérieurs

A40. L'expérience passée de l'auditeur auprès de l'entité et les procédures d'audit mises en œuvre au cours des audits antérieurs peuvent fournir à l'auditeur des informations sur des points tels que :

- l'existence d'anomalies dans le passé et le fait qu'elles aient été corrigées ou non en temps opportun ;
- la nature de l'entité et de son environnement ainsi que son système de contrôle interne (y compris les déficiences du contrôle) ;

[25] Norme ISA 220, *Contrôle qualité d'un audit d'états financiers*, paragraphe 12.

- les changements importants qui ont pu survenir dans l'entité ou ses activités depuis la période financière précédente ;
- certains types d'opérations ou d'événements, ou les soldes de comptes (et les informations à fournir connexes), pour lesquels la mise en œuvre des procédures d'audit nécessaires a posé des difficultés, par exemple en raison de leur complexité.

A41. L'auditeur est tenu de déterminer si les informations obtenues grâce à son expérience passée auprès de l'entité et par suite de la mise en œuvre de procédures d'audit au cours des audits antérieurs sont toujours pertinentes et fiables lorsqu'il a l'intention de les utiliser dans le cadre de l'audit en cours. Si la nature ou les circonstances de l'entité ont changé ou que de nouvelles informations ont été obtenues, il est possible que les informations obtenues au cours de périodes antérieures ne soient plus pertinentes et fiables pour l'audit en cours. Pour déterminer s'il y a eu des changements susceptibles d'affecter la pertinence ou la fiabilité de ces informations, l'auditeur peut procéder à des demandes d'informations et mettre en œuvre d'autres procédures d'audit appropriées, par exemple soumettre les systèmes pertinents à des tests de cheminement. Si les informations ne sont plus fiables, il peut envisager de mettre en œuvre des procédures supplémentaires appropriées aux circonstances.

Entretiens entre les membres de l'équipe de mission (Réf. : par. 17 et 18)

Raisons pour lesquelles les membres de l'équipe de mission doivent s'entretenir de l'application du référentiel d'information financière applicable ainsi que de la vulnérabilité des états financiers de l'entité aux anomalies significatives

A42. Les entretiens qu'ont les membres de l'équipe de mission au sujet de l'application du référentiel d'information financière applicable ainsi que de la vulnérabilité des états financiers de l'entité aux anomalies significatives :

- constituent, pour les membres les plus expérimentés de l'équipe, y compris l'associé responsable de la mission, des occasions de partager les informations dont ils disposent déjà en raison de leur connaissance de l'entité, ce qui aide tous les membres de l'équipe de mission à acquérir une meilleure compréhension ;
- permettent aux membres de l'équipe d'échanger des informations sur les risques d'entreprise auxquels est exposée l'entité et sur la façon dont les facteurs de risque inhérent influent sur la possibilité que des catégories d'opérations, des soldes de comptes et des informations à fournir comportent des anomalies, et de chercher à prévoir où et comment les états financiers sont susceptibles de comporter des anomalies significatives résultant de fraudes ou d'erreurs ;
- aident les membres de l'équipe à acquérir une meilleure compréhension des possibilités d'anomalies significatives dans les états financiers pour les aspects particuliers de l'audit qui leur ont été confiés, et à comprendre comment les résultats des procédures d'audit qu'ils mettent en œuvre peuvent avoir une incidence sur d'autres aspects de l'audit, notamment les décisions concernant la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires. Plus particulièrement, ces entretiens aident les membres de l'équipe à examiner de près les informations contradictoires qui peuvent ressortir lorsqu'ils mettent en commun leur compréhension de la nature et des circonstances de l'entité ;
- fournissent une base de référence à partir de laquelle les membres de l'équipe communiquent et partagent les nouvelles informations obtenues tout au long de l'audit et pouvant avoir une

incidence sur l'évaluation des risques d'anomalies significatives ou sur les procédures d'audit mises en œuvre pour répondre à ces risques.

Selon la norme ISA 240[26], ces entretiens doivent viser tout particulièrement à déterminer où et comment les états financiers de l'entité sont susceptibles de comporter des anomalies significatives résultant de fraudes, et comment une fraude aurait pu être perpétrée.

A43. L'esprit critique est indispensable à une appréciation critique des éléments probants et, même dans le cas des audits récurrents, la tenue de discussions approfondies et ouvertes entre les membres de l'équipe de mission peut améliorer l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives. De tels entretiens peuvent aussi aider l'auditeur à cerner des aspects précis de l'audit pour lesquels l'exercice de l'esprit critique pourrait s'avérer particulièrement important, et amener les membres plus expérimentés de l'équipe de mission qui possèdent les compétences nécessaires à prendre part à la mise en œuvre des procédures d'audit se rapportant à ces aspects.

Adaptabilité

A44. Lorsque la mission est réalisée par une seule personne (comme un professionnel exerçant à titre individuel) et que, par conséquent, il ne peut y avoir d'entretien entre les membres de l'équipe, la prise en compte des points mentionnés aux paragraphes A42 et A46 peut néanmoins aider l'auditeur à identifier les secteurs dans lesquels il peut y avoir des risques d'anomalies significatives.

A45. Lorsque l'équipe de mission compte un grand nombre de personnes, comme dans un audit d'états financiers de groupe (pour une entité à établissements multiples, par exemple), il n'est pas toujours nécessaire ou commode que tous ses membres participent en même temps aux entretiens. Il n'est pas non plus nécessaire qu'ils soient tous informés de chacune des décisions prises au cours des entretiens. L'associé responsable de la mission peut s'entretenir de certains points avec les membres clés de l'équipe, y compris, s'il le juge approprié, les membres possédant des compétences ou des connaissances particulières et les responsables des audits des composantes du groupe, et déléguer à d'autres les entretiens avec les autres membres de l'équipe, compte tenu de l'étendue de la communication jugée nécessaire. Un plan de communication approuvé par l'associé responsable de la mission peut s'avérer utile.

Entretiens au sujet des informations à fournir selon le référentiel d'information financière applicable

A46. Lors des entretiens entre les membres de l'équipe de mission, la prise en compte des obligations d'information du référentiel d'information financière applicable permet de repérer tôt au cours de l'audit les secteurs dans lesquels il peut y avoir des risques d'anomalies significatives relativement aux informations fournies, même dans les cas où ce référentiel ne comporte que des obligations d'information simplifiées. Voici des exemples de questions dont l'équipe de mission peut discuter :

- les modifications visant les exigences en matière d'information financière qui peuvent donner lieu à d'importantes obligations d'information nouvelles ou modifiées ;
- les changements dans l'environnement de l'entité, dans sa situation financière ou dans ses activités qui peuvent donner lieu à d'importantes obligations d'information nouvelles ou modifiées, par exemple, un important regroupement d'entreprises survenu au cours de la période auditée ;

[26] Norme ISA 240, paragraphe 16.

- les informations à fournir pour lesquelles l'obtention d'éléments probants suffisants et appropriés par l'auditeur a peut-être été difficile dans le passé ;
- les informations à fournir sur des questions complexes, y compris celles à l'égard desquelles la direction doit porter des jugements importants quant aux informations qu'il convient de communiquer.

Considérations propres aux entités du secteur public

A47. Lors des entretiens entre les membres de l'équipe de mission, les auditeurs d'entités du secteur public peuvent aussi discuter d'objectifs généraux supplémentaires liés au mandat d'audit ou aux obligations auxquelles doivent se conformer les entités du secteur public, et des risques se rattachant à ces objectifs.

Acquisition d'une compréhension de l'entité et de son environnement, du référentiel d'information financière applicable et du système de contrôle interne de l'entité (Réf. : par. 19 à 27)

> Des exemples d'éléments à prendre en considération pour acquérir une compréhension de l'entité et de son environnement, du référentiel d'information financière applicable et du système de contrôle interne de l'entité sont présentés aux **Annexes 1 à 6.**

Acquisition de la compréhension requise (Réf. : par. 19 à 27)

A48. L'acquisition d'une compréhension de l'entité et de son environnement, du référentiel d'information financière applicable et du système de contrôle interne de l'entité est un processus dynamique et itératif de collecte, de mise à jour et d'analyse d'informations qui se poursuit tout au long de l'audit. Par conséquent, l'auditeur peut revoir ses attentes en fonction des nouvelles informations obtenues.

A49. La compréhension de l'entité et de son environnement ainsi que du référentiel d'information financière applicable peut aussi aider l'auditeur à définir des attentes initiales en ce qui a trait aux catégories d'opérations, aux soldes de comptes et aux informations à fournir qui peuvent constituer des catégories d'opérations importantes, des soldes de comptes importants et des informations à fournir importantes. L'auditeur s'appuie sur ces attentes quant aux catégories d'opérations importantes, aux soldes de comptes importants et aux informations à fournir importantes pour délimiter sa compréhension du système d'information de l'entité.

Raisons pour lesquelles l'acquisition d'une compréhension de l'entité et de son environnement ainsi que du référentiel d'information financière applicable est exigée (Réf. : par. 19 et 20)

A50. La compréhension de l'entité et de son environnement ainsi que du référentiel d'information financière applicable aide l'auditeur, d'une part, à comprendre les événements et les situations qui sont pertinents pour l'entité et, d'autre part, à déterminer la façon dont les facteurs de risque inhérent influent sur la possibilité que les assertions comportent des anomalies et la mesure dans laquelle ils influent sur cette possibilité, dans le cadre de la préparation des états financiers conformément au référentiel d'information financière applicable. Ainsi, l'auditeur dispose d'un cadre de référence pour l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives. Ce cadre de référence lui est

également utile pour planifier l'audit et pour exercer son jugement professionnel et son esprit critique tout au long de la mission, notamment lorsqu'il :

- identifie et évalue les risques d'anomalies significatives dans les états financiers conformément à la norme ISA 315 (révisée en 2019) ou aux autres normes pertinentes (en ce qui concerne, par exemple, les risques de fraude, conformément à la norme ISA 240, ou dans le cadre de l'identification ou de l'évaluation des risques liés aux estimations comptables, conformément à la norme ISA 540 (révisée)) ;
- met en œuvre des procédures visant à faciliter l'identification des cas de non-conformité aux textes légaux et réglementaires qui pourraient avoir une incidence significative sur les états financiers, conformément à la norme ISA 250[27] ;
- évalue si les états financiers fournissent des informations adéquates, conformément à la norme ISA 700 (révisée)[28] ;
- détermine un seuil de signification ou un seuil de signification pour les travaux, conformément à la norme ISA 320[29] ;
- évalue le caractère approprié du choix et de l'application des méthodes comptables et le caractère adéquat des informations fournies dans les états financiers.

A51. La compréhension de l'entité et de son environnement ainsi que du référentiel d'information financière applicable aide aussi l'auditeur à déterminer comment planifier et mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires, notamment lorsqu'il :

- définit des attentes qui seront utilisées lors de la mise en œuvre des procédures analytiques, conformément à la norme ISA 520[30] ;
- conçoit et met en œuvre des procédures d'audit complémentaires en vue d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés, conformément à la norme ISA 330 ;
- évalue le caractère suffisant et approprié des éléments probants obtenus (en ce qui concerne, par exemple, les hypothèses retenues par la direction ou les déclarations orales et écrites faites par celle-ci).

Adaptabilité

A52. La nature et l'étendue de la compréhension requise relèvent du jugement professionnel de l'auditeur et varient en fonction de la nature et des circonstances de chaque entité, dont :

- la taille et la complexité de l'entité, y compris son environnement informatique ;
- l'expérience passée de l'auditeur auprès de l'entité ;
- la nature des systèmes et processus de l'entité, y compris la mesure dans laquelle ils sont structurés ;
- la nature de la documentation de l'entité et la forme sous laquelle elle se présente.

---

[27] Norme ISA 250 (révisée), *Prise en compte des textes légaux et réglementaires dans un audit d'états financiers*, paragraphe 14.

[28] Norme ISA 700 (révisée), *Opinion et rapport sur des états financiers,* alinéa 13 e).

[29] Norme ISA 320, *Caractère significatif dans la planification et la réalisation d'un audit*, paragraphes 10 et 11.

[30] Norme ISA 520, paragraphe 5.

A53. Les procédures d'évaluation des risques que met en œuvre l'auditeur pour acquérir la compréhension requise dans le cadre de l'audit peuvent être moins poussées pour une entité peu complexe et, à l'inverse, plus poussées pour une entité très complexe. Le niveau de compréhension que l'auditeur est tenu d'acquérir pour réaliser la mission devrait être moins élevé que celui dont la direction a besoin pour gérer l'entité.

A54. Certains référentiels d'information financière permettent aux petites entités de fournir, dans leurs états financiers, des informations dont le niveau de complexité et de détail est moins élevé. Cependant, cela ne dégage en rien l'auditeur de l'obligation d'acquérir une compréhension de l'entité et de son environnement ainsi que du référentiel d'information financière applicable, dans le contexte propre à l'entité.

A55. L'utilisation que fait l'entité de l'informatique de même que la nature et l'étendue des changements survenus dans l'environnement informatique peuvent aussi avoir une incidence sur les compétences spécialisées qui sont nécessaires pour permettre l'acquisition de la compréhension requise.

L'entité et son environnement (Réf. : par. 19 a))

Structure organisationnelle, mode de propriété, structure de gouvernance et modèle d'entreprise (Réf. : sous-alinéa 19 a)i))

Structure organisationnelle et mode de propriété de l'entité

A56. La compréhension de la structure organisationnelle et du mode de propriété de l'entité peut éclairer l'auditeur sur :

- la complexité de la structure de l'entité ;

  Exemple :

  L'entité peut être une entité unique ou, au contraire, présenter une structure comportant des filiales, des divisions ou d'autres composantes dans de multiples endroits. Par ailleurs, la structure juridique peut ne pas correspondre à la structure opérationnelle. Les structures complexes font souvent intervenir des facteurs qui peuvent accroître la vulnérabilité aux risques d'anomalies significatives. On peut se demander, entre autres, si les écarts d'acquisition (goodwills), les coentreprises, les participations ou les entités ad hoc sont comptabilisés correctement et si des informations adéquates ont été fournies à leur sujet dans les états financiers.

- le mode de propriété de l'entité ainsi que les relations entre les propriétaires et d'autres personnes ou entités, y compris des parties liées. Cette compréhension peut aider l'auditeur à déterminer si les opérations avec des parties liées ont été correctement identifiées, comptabilisées et communiquées dans les états financiers[31] ;

[31] La norme ISA 550 contient des exigences et des indications sur les éléments à prendre en compte par l'auditeur en ce qui concerne les parties liées.

- la distinction entre les propriétaires, les responsables de la gouvernance et la direction ;

> **Exemple :**
>
> Dans les entités peu complexes, il se peut que les propriétaires participent à la gestion et que la distinction entre les propriétaires, les responsables de la gouvernance et la direction soit subtile, voire inexistante; dans d'autres entités, notamment celles qui sont cotées, cette distinction peut être très claire[32].

- La structure et la complexité de l'environnement informatique de l'entité.

> **Exemples :**
>
> Il est possible que l'entité :
>
> - ait un environnement informatique fort complexe résultant de l'accumulation de plusieurs systèmes patrimoniaux qui sont utilisés dans différents secteurs d'activité sans être bien intégrés ;
> - confie la gestion de certains aspects de son environnement informatique à des fournisseurs de services internes ou externes (par exemple, en ayant recours aux services d'hébergement de tiers pour son environnement informatique ou en confiant la gestion de ses processus informatiques au centre de services partagés du groupe auquel elle appartient).

Outils et techniques automatisés

A57. Lorsque l'auditeur met en œuvre des procédures en vue d'acquérir une compréhension du système d'information, il peut se servir d'outils et de techniques automatisés pour comprendre le cheminement des opérations et le processus de traitement. Grâce à ces procédures, l'auditeur peut être en mesure d'obtenir des informations sur la structure organisationnelle de l'entité ou sur les parties avec lesquelles l'entité fait affaire (par exemple, ses fournisseurs, ses clients et ses parties liées).

Considérations propres aux entités du secteur public

A58. Dans le secteur public, le mode de propriété de l'entité peut ne pas être aussi pertinent que dans le secteur privé. En effet, les processus politiques peuvent faire en sorte que des décisions qui concernent l'entité sont prises à l'extérieur de celle-ci et échappent donc au contrôle de la direction. Il peut alors être utile de comprendre, entre autres, la capacité de l'entité à prendre des décisions unilatérales, et la capacité d'autres entités du secteur public à contrôler ou à influencer le mandat et l'orientation stratégique de l'entité.

> **Exemple :**
>
> L'entité du secteur public peut être assujettie à des textes légaux ou à d'autres directives de la part des autorités lui imposant d'obtenir l'approbation de parties externes à l'égard de sa stratégie

[32] Les paragraphes A1 et A2 de la norme ISA 260 (révisée) fournissent des indications sur l'identification des responsables de la gouvernance et précisent que, dans certains cas, une partie ou la totalité des responsables de la gouvernance peuvent participer à la gestion de l'entité.

et de ses objectifs avant leur mise en œuvre. Par conséquent, la compréhension de la structure juridique de l'entité peut notamment porter sur les textes légaux et réglementaires applicables et sur le type d'entité dont il est question (ministère, agence ou autre).

Gouvernance

Raisons pour lesquelles l'auditeur acquiert une compréhension de la gouvernance

A59. La compréhension de la gouvernance peut éclairer l'auditeur sur la capacité de l'entité à exercer une surveillance adéquate sur son système de contrôle interne. Elle peut aussi l'aider à relever des déficiences, lesquelles peuvent indiquer une vulnérabilité accrue des états financiers de l'entité aux risques d'anomalies significatives.

Compréhension de la gouvernance de l'entité

A60. Pour acquérir une compréhension de la gouvernance de l'entité, l'auditeur peut se demander, par exemple :

- si une partie ou la totalité des responsables de la gouvernance participent à la gestion de l'entité ;
- s'il existe un conseil constitué de personnes qui ne sont pas membres de la direction (et, le cas échéant, comment ce conseil est séparé de la haute direction) ;
- si les responsables de la gouvernance occupent des postes qui font partie intégrante de la structure juridique de l'entité, comme des postes d'administrateurs ;
- si les responsables de la gouvernance sont réunis en sous-groupes, comme un comité d'audit (et, le cas échéant, quelles sont les responsabilités de chacun de ces sous-groupes) ;
- quelles sont les responsabilités des responsables de la gouvernance en matière de surveillance de l'information financière, notamment en ce qui concerne l'approbation des états financiers.

Modèle d'entreprise de l'entité

D'autres exemples d'éléments à prendre en considération pour acquérir une compréhension de l'entité et de son modèle d'entreprise, de même que des aspects particuliers à considérer lors de l'audit d'une entité ad hoc, sont présentés à l'**Annexe 1**.

Raisons pour lesquelles l'auditeur acquiert une compréhension du modèle d'entreprise de l'entité

A61. La compréhension des objectifs, de la stratégie et du modèle d'entreprise de l'entité éclaire l'auditeur sur le côté stratégique de l'entité ainsi que sur les risques d'entreprise qu'elle prend et ceux auxquels elle est exposée. Comprendre les risques d'entreprise qui ont une incidence sur les états financiers aide l'auditeur à identifier les risques d'anomalies significatives, car la plupart des risques d'entreprise finissent par avoir des conséquences financières et, donc, une incidence sur les états financiers.

Exemples :

Le modèle d'entreprise de l'entité peut reposer sur le recours à l'informatique de différentes façons. Voici deux exemples :

- l'entité vend des chaussures dans un magasin et utilise un système de points de vente perfectionné pour comptabiliser les ventes ;
- l'entité vend des chaussures en ligne, et tout le processus de vente, y compris le déclenchement de l'opération à partir d'un site Web, se déroule dans un environnement informatique.

Ces modèles d'entreprise étant sensiblement différents, les risques d'entreprise découlant de chacun le seront eux aussi, même si les deux entités vendent des chaussures.

Compréhension du modèle d'entreprise de l'entité

A62. Ce ne sont pas tous les aspects du modèle d'entreprise qui sont utiles à la compréhension de l'auditeur. Les risques d'entreprise englobent les risques d'anomalies significatives dans les états financiers, mais sont plus étendus que ceux-ci. L'auditeur n'est pas tenu de comprendre ni d'identifier tous les risques d'entreprise, car ceux-ci ne donnent pas tous lieu à des risques d'anomalies significatives.

A63. Les risques d'entreprise pouvant accroître la vulnérabilité des états financiers aux risques d'anomalies significatives peuvent découler :

- d'objectifs ou de stratégies inappropriés, d'un manque d'efficacité dans la mise en œuvre des stratégies, ou encore de facteurs tels que le changement ou la complexité ;
- du fait de ne pas reconnaître un besoin de changement, les risques d'entreprise pouvant alors être attribuables :
  - au développement de nouveaux produits ou services qui peuvent échouer,
  - à un marché qui, malgré le développement réussi d'un produit ou service, est insuffisant pour ce produit ou service,
  - à des défauts d'un produit ou service susceptibles d'engager la responsabilité légale de l'entité ou d'entraîner un risque d'atteinte à la réputation ;
- de motifs ou de pressions qui amènent la direction à avoir un parti pris, intentionnel ou non, et qui, de ce fait, ont une incidence sur le caractère raisonnable des hypothèses importantes et sur les attentes de la direction et des responsables de la gouvernance.

A64. Voici des exemples d'éléments que l'auditeur peut prendre en considération pour acquérir une compréhension du modèle d'entreprise, des objectifs et des stratégies de l'entité ainsi que des risques d'entreprise connexes qui peuvent donner lieu à un risque d'anomalies significatives dans les états financiers :

- l'évolution du secteur d'activité, qui peut faire en sorte que l'entité n'a pas le personnel ou l'expertise dont elle a besoin pour faire face aux changements sectoriels ;
- les nouveaux produits et services pouvant donner lieu à l'accroissement de la responsabilité du fait des produits ;

- l'expansion des activités de l'entité, lorsque la demande n'a pas été estimée avec précision ;
- les nouvelles exigences en matière de comptabilité dont l'application est incomplète ou inadéquate ;
- les exigences réglementaires pouvant donner lieu à un risque accru de poursuites judiciaires ;
- les questions touchant les besoins actuels et futurs en matière de financement, comme la perte de financement en raison de l'incapacité de l'entité d'honorer ses engagements ;
- les questions touchant le recours à l'informatique, comme la mise en place d'un nouveau système informatique ayant une incidence tant sur les activités que sur l'information financière de l'entité ;
- les conséquences de la mise en œuvre d'une stratégie, notamment celles se traduisant par de nouvelles exigences en matière de comptabilité.

A65. Habituellement, la direction identifie les risques d'entreprise et trouve des moyens pour y faire face. Ce processus d'évaluation des risques fait partie du système de contrôle interne de l'entité et il en est question aux paragraphes 22 et A109 à A113.

Considérations propres aux entités du secteur public

A66. Il se peut que les entités qui exercent leurs activités dans le secteur public ne s'y prennent pas de la même façon pour créer de la valeur que les entités qui créent de la valeur pour leurs propriétaires. Cela dit, elles ont quand même un « modèle d'entreprise » visant un objectif particulier. Voici des exemples d'éléments que l'auditeur d'une entité du secteur public peut prendre en considération pour acquérir une compréhension du modèle d'entreprise :

- les activités gouvernementales pertinentes et les programmes y afférents ;
- les objectifs et les stratégies des programmes, y compris les questions relatives aux politiques publiques.

A67. Lorsque l'audit porte sur une entité du secteur public, il se peut que les « objectifs de la direction » soient influencés par l'obligation de rendre des comptes au public et que certains de ces objectifs découlent de textes légaux ou réglementaires ou d'autres textes émanant d'une autorité.

Facteurs sectoriels, facteurs réglementaires et autres facteurs externes (Réf. : sous-alinéa 19 a)ii))

Facteurs sectoriels

A68. Les facteurs sectoriels pertinents comprennent les conditions du secteur, dont la concurrence, les relations avec les fournisseurs et les clients ainsi que l'évolution technologique. Voici des exemples d'éléments que l'auditeur peut prendre en considération :

- le marché et la concurrence, y compris la demande, la capacité de production et la concurrence par les prix ;
- les activités cycliques ou saisonnières ;
- la technologie relative aux produits de l'entité ;
- l'approvisionnement énergétique et le coût de l'énergie.

A69. Le secteur dans lequel l'entité exerce ses activités peut donner lieu à des risques d'anomalies significatives spécifiques en raison de la nature même des activités ou du niveau de réglementation.

> **Exemple :**
>
> Dans le secteur de la construction, certains contrats à long terme peuvent nécessiter des estimations importantes des produits et des charges qui donnent lieu à des risques d'anomalies significatives. Dans ce cas, il importe que l'équipe de mission compte des membres possédant des connaissances et une expérience pertinentes et suffisantes[33].

Facteurs réglementaires

A70. Les facteurs réglementaires pertinents comprennent l'environnement réglementaire, qui englobe entre autres le référentiel d'information financière applicable ainsi que l'environnement juridique et politique, et tout changement les concernant. Voici des exemples d'éléments que l'auditeur peut prendre en considération :

- le cadre réglementant un secteur, tel que les exigences prudentielles, y compris les obligations d'information y afférentes ;
- les textes légaux et réglementaires ayant une incidence importante sur l'exploitation de l'entité, comme ceux qui concernent les normes du travail ;
- les textes légaux et réglementaires en matière de fiscalité ;
- les politiques gouvernementales ayant actuellement une incidence sur les activités de l'entité, notamment les politiques monétaires, y compris le contrôle des changes, les politiques budgétaires, les politiques sur les incitations financières (par exemple, les programmes d'aide gouvernementale) ainsi que les politiques sur les tarifs douaniers et les barrières commerciales ;
- les exigences environnementales ayant une incidence sur le secteur d'activité et les affaires de l'entité.

A71. La norme ISA 250 (révisée) contient des exigences portant spécifiquement sur le cadre légal et réglementaire applicable à l'entité et à son secteur d'activité[34].

Considérations propres aux entités du secteur public

A72. Lorsque l'audit porte sur une entité du secteur public, il peut y avoir des textes légaux ou réglementaires particuliers qui ont une incidence sur le fonctionnement de l'entité. Il peut être essentiel d'en tenir compte lors de l'acquisition d'une compréhension de l'entité et de son environnement.

---

[33] Norme ISA 220, paragraphe 14.

[34] Norme ISA 250 (révisée), paragraphe 13.

Autres facteurs externes

A73. Parmi les autres facteurs externes qui ont une incidence sur l'entité et que l'auditeur peut prendre en considération, il y a la conjoncture économique dans son ensemble, les taux d'intérêt et les possibilités de financement ainsi que l'inflation ou une réévaluation de la monnaie.

Mesures utilisées par la direction aux fins de l'évaluation de la performance financière de l'entité (Réf. : sous-alinéa 19 a)iii))

Raisons pour lesquelles l'auditeur acquiert une compréhension des mesures utilisées par la direction

A74. La compréhension des mesures de l'entité aide l'auditeur à déterminer si l'utilisation de ces mesures, par l'entité ou par des parties externes, fait en sorte que l'entité subit des pressions qui la poussent à atteindre des objectifs de performance. De telles pressions peuvent amener la direction à agir d'une manière qui augmente la vulnérabilité aux anomalies résultant de partis pris de la direction ou de fraudes ; par exemple, elles peuvent l'inciter à prendre des moyens pour améliorer la performance ou à présenter des états financiers comportant des anomalies intentionnelles (les exigences et les indications relatives aux risques de fraude sont détaillées dans la norme ISA 240).

A75. Les mesures peuvent par ailleurs renseigner l'auditeur sur la probabilité que les informations correspondantes dans les états financiers présentent des risques d'anomalies significatives. Par exemple, les mesures de la performance peuvent montrer que l'entité connaît une croissance ou une rentabilité inhabituellement rapide par rapport à d'autres entités du même secteur d'activité.

Mesures utilisées par la direction

A76. Généralement, la direction et d'autres personnes évaluent et analysent les aspects qu'elles considèrent comme importants. Des demandes d'informations auprès de la direction peuvent révéler que celle-ci s'appuie sur certains indicateurs clés, publiés ou non, pour évaluer la performance financière et mener des actions. En pareil cas, l'auditeur peut tenir compte de l'information qui est utilisée par l'entité à des fins de gestion afin de cerner les mesures de la performance, internes ou externes, qui sont pertinentes. Lorsque les réponses aux demandes d'informations indiquent l'absence d'évaluation et d'analyse de la performance, le risque que des anomalies ne soient pas détectées et corrigées peut être accru.

A77. Voici des exemples d'indicateurs clés utilisés aux fins de l'évaluation de la performance financière :

- les indicateurs clés de performance (de nature financière et non financière) ainsi que les ratios, tendances et statistiques d'exploitation de première importance ;
- le comparatif des performances financières par période ;
- les budgets, les prévisions, les analyses des écarts, les informations sectorielles, les rapports de performance des divisions, des services ou d'autres niveaux de fonctionnement ;
- les mesures de la performance du personnel et les politiques de rémunération au rendement ;
- les comparaisons entre la performance de l'entité et celle de concurrents.

Adaptabilité (Réf. : sous-alinéa 19 a)iii))

A78. Les procédures que l'auditeur met en œuvre pour comprendre les mesures de l'entité peuvent varier selon la taille ou la complexité de l'entité et selon la mesure dans laquelle les propriétaires ou les responsables de la gouvernance participent à sa gestion.

Exemples :

- Certaines entités peu complexes peuvent se voir imposer des conditions d'emprunt bancaire (clauses restrictives) se rapportant à des mesures de la performance précises en lien avec la performance ou la situation financière de l'entité (par exemple, le maintien d'un certain montant de fonds de roulement). La compréhension des mesures de la performance utilisées par la banque peut aider l'auditeur à identifier les secteurs particulièrement vulnérables aux risques d'anomalies significatives.
- Pour certaines entités dont la nature et les circonstances sont complexes, comme celles qui exercent leurs activités dans les secteurs des banques ou de l'assurance, la performance ou la situation financière peuvent être évaluées au regard d'exigences réglementaires (telles que les ratios de fonds propres et de liquidité à maintenir). La compréhension de ces mesures de la performance peut aider l'auditeur à identifier les secteurs particulièrement vulnérables aux risques d'anomalies significatives.

Autres éléments à prendre en considération

A79. Des parties externes peuvent également examiner et analyser la performance financière de l'entité, notamment lorsque l'information financière la concernant est accessible au public. Afin de mieux comprendre les activités de l'entité ou déceler les informations contradictoires, l'auditeur peut aussi prendre en considération les informations publiées, dont celles qui proviennent :

- des analystes ou des agences de notation ;
- de la presse ou d'autres médias, y compris les médias sociaux ;
- des autorités fiscales ;
- des autorités de réglementation ;
- des syndicats ;
- des bailleurs de fonds.

Il est souvent possible d'obtenir de telles informations financières auprès de l'entité auditée.

A80. L'évaluation et l'analyse de la performance financière se distinguent du suivi du système de contrôle interne (composante du système de contrôle interne traitée aux paragraphes A114 à A122), bien que leurs objectifs puissent se recouper :

- l'évaluation et l'analyse de la performance visent à déterminer si la performance de l'entité répond aux objectifs définis par la direction (ou des tiers) ;
- le suivi du système de contrôle interne vise à surveiller l'efficacité des contrôles, dont ceux qui concernent l'évaluation et l'analyse, par la direction, de la performance financière.

Dans certains cas, toutefois, les indicateurs de performance fournissent également à la direction des informations qui lui permettent de déceler des déficiences du contrôle.

Considérations propres aux entités du secteur public

A81. En plus de prendre en considération les mesures pertinentes dont se sert l'entité du secteur public pour évaluer sa performance financière, l'auditeur d'une telle entité peut aussi tenir compte d'informations non financières, telles que les bienfaits d'intérêt public qui ont été apportés (par exemple, le nombre de bénéficiaires d'un programme en particulier).

Référentiel d'information financière applicable (Réf. : alinéa 19 b))

Compréhension du référentiel d'information financière applicable et des méthodes comptables retenues par l'entité

A82. Voici des exemples d'éléments que l'auditeur peut prendre en considération pour acquérir une compréhension du référentiel d'information financière applicable et de la manière dont il s'applique au regard de la nature et des circonstances de l'entité et de son environnement :

- les pratiques d'information financière de l'entité se rapportant au référentiel d'information financière applicable :
  - principes comptables et pratiques sectorielles, y compris en ce qui concerne les catégories d'opérations importantes, les soldes de comptes importants et les informations à fournir importantes propres au secteur d'activité (par exemple, prêts et placements dans le cas des banques, ou recherche et développement dans le cas des sociétés pharmaceutiques),
  - comptabilisation des produits,
  - traitement comptable des instruments financiers, y compris les pertes de crédit s'y rattachant,
  - actifs, passifs et opérations libellés en devises ;
  - traitement comptable des opérations inhabituelles ou complexes, y compris celles conclues dans des domaines controversés ou nouveaux (par exemple, comptabilisation des cryptomonnaies) ;
- sa compréhension du choix et de l'application des méthodes comptables retenues par l'entité et, le cas échéant, des changements dans celles-ci et des raisons ayant motivé ces changements :
  - méthodes utilisées par l'entité pour la comptabilisation, l'évaluation et la présentation des opérations importantes et inhabituelles ainsi que la fourniture d'informations à leur sujet,
  - incidence des méthodes comptables importantes dans des domaines controversés ou nouveaux pour lesquels il n'existe que peu ou pas d'indications faisant autorité et pas de consensus,
  - changements dans l'environnement, tels que des modifications apportées au référentiel d'information financière applicable ou une réforme fiscale, qui nécessitent un changement dans les méthodes comptables retenues par l'entité,

- normes d'information financière et textes légaux et réglementaires qui sont nouveaux pour l'entité, et moment et modalités de leur application par l'entité.

A83. L'acquisition d'une compréhension de l'entité et de son environnement peut aider l'auditeur à savoir où il est censé y avoir des changements dans l'information financière de l'entité (par rapport aux exercices précédents, par exemple).

> **Exemple :**
>
> Dans le cas d'une entité ayant été partie à un important regroupement d'entreprises au cours de la période, l'auditeur s'attendra probablement à ce qu'il y ait des changements dans les catégories d'opérations, les soldes de comptes et les informations à fournir touchés par ce regroupement. Dans d'autres cas, en l'absence de changement important dans le référentiel d'information financière au cours de la période, la compréhension acquise par l'auditeur aidera celui-ci à s'assurer que la compréhension qu'il a acquise au cours de la période précédente demeure applicable.

Considérations propres aux entités du secteur public

A84. Dans le secteur public, c'est le cadre légal et réglementaire du territoire de compétence ou de la zone géographique qui établit le référentiel d'information financière applicable. En ce qui a trait aux exigences en matière d'information financière applicables auxquelles se conforme l'entité et à la manière dont ces exigences s'appliquent au regard de la nature et des circonstances de l'entité et de son environnement, l'auditeur peut notamment se demander si l'entité utilise la méthode de la comptabilité d'exercice ou la méthode de la comptabilité de trésorerie, conformément aux Normes comptables internationales du secteur public, ou une méthode hybride.

Façon dont les facteurs de risque inhérent influent sur la possibilité que les assertions comportent des anomalies (Réf. : alinéa 19 c))

> Des exemples d'événements et de situations pouvant donner lieu à des risques d'anomalies significatives, classés selon la catégorie de facteurs de risque inhérent, sont présentés à l'**Annexe 2.**

Raisons pour lesquelles l'auditeur acquiert une compréhension des facteurs de risque inhérent dans le cadre de l'acquisition d'une compréhension de l'entité et de son environnement ainsi que du référentiel d'information financière applicable

A85. La compréhension de l'entité et de son environnement ainsi que du référentiel d'information financière applicable aide l'auditeur à reconnaître les événements ou situations qui présentent des facteurs de risque inhérent, c'est-à-dire des caractéristiques pouvant avoir une incidence sur la possibilité que les assertions portant sur des catégories d'opérations, des soldes de comptes ou des informations à fournir comportent des anomalies. Ces facteurs de risque inhérent peuvent avoir une incidence sur la possibilité que les assertions comportent des anomalies en influant sur la probabilité qu'une anomalie se produise et sur l'ampleur qu'elle pourrait prendre, le cas échéant. Ainsi, la compréhension de la façon dont les facteurs de risque inhérent influent sur la possibilité que les assertions comportent des anomalies peut aider l'auditeur à acquérir une compréhension préliminaire de la probabilité ou de l'ampleur des anomalies, laquelle lui sera utile pour identifier les

risques d'anomalies significatives au niveau des assertions conformément à l'alinéa 28 b). Quant à la compréhension de la mesure dans laquelle les facteurs de risque inhérent influent sur cette possibilité, elle peut aider l'auditeur à déterminer la probabilité et l'ampleur des anomalies potentielles lorsqu'il évalue le risque inhérent, conformément à l'alinéa 31 a). La compréhension des facteurs de risque inhérent aide aussi l'auditeur à concevoir et à mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires conformément à la norme ISA 330.

A86. Les éléments probants qu'obtient l'auditeur lorsqu'il met en œuvre d'autres procédures d'évaluation des risques ou des procédures d'audit complémentaires, ou lorsqu'il s'acquitte d'autres exigences contenues dans les normes ISA (voir les paragraphes A95, A103, A111, A121, A124 et A151), peuvent aussi influer sur l'identification des risques d'anomalie significatives au niveau des assertions et sur l'évaluation du risque inhérent.

Incidence des facteurs de risque inhérent sur une catégorie d'opérations, un solde de compte ou une information à fournir

A87. Généralement, plus il y a de changement ou d'incertitude concernant une catégorie d'opérations, un solde de compte ou une information à fournir, plus la complexité ou la subjectivité influent sur la possibilité que cette catégorie d'opérations, ce solde de compte ou cette information à fournir comporte une anomalie, car ces facteurs sont étroitement reliés.

Exemple :

Si l'entité a fondé une estimation comptable sur des hypothèses dont le choix nécessite une grande part de jugement, il est probable que la subjectivité et l'incertitude aient toutes deux une incidence sur le montant de l'estimation comptable.

A88. Plus la complexité ou la subjectivité influe sur la possibilité qu'une catégorie d'opérations, un solde de compte ou une information à fournir comporte une anomalie, plus il est nécessaire que l'auditeur fasse preuve d'esprit critique. En outre, la complexité, la subjectivité, le changement et l'incertitude sont des facteurs de risque inhérent qui, lorsqu'ils influent sur la possibilité qu'une catégorie d'opérations, un solde de compte ou une information à fournir comporte une anomalie, peuvent donner l'occasion à la direction de faire preuve de parti pris, intentionnel ou non, et accroître la vulnérabilité aux anomalies résultant de partis pris de la direction. L'interrelation entre les facteurs de risque inhérent a donc une incidence à la fois sur l'identification par l'auditeur des risques d'anomalies significatives et sur son évaluation du risque inhérent, au niveau des assertions.

A89. Les événements ou les situations qui peuvent avoir une incidence sur la vulnérabilité aux anomalies résultant de partis pris de la direction peuvent aussi avoir une incidence sur la vulnérabilité aux anomalies résultant d'autres facteurs de risque de fraude. Il peut être pertinent que l'auditeur en tienne compte lorsque, conformément au paragraphe 24 de la norme ISA 240, il évalue si les informations qu'il a obtenues lors de la mise en œuvre des autres procédures d'évaluation des risques et des activités connexes indiquent la présence d'un ou de plusieurs facteurs de risque de fraude.

Acquisition d'une compréhension des composantes du système de contrôle interne de l'entité (Réf. : par. 21 à 27)

> La nature du système de contrôle interne de l'entité et les limites inhérentes au contrôle interne sont traitées de façon plus détaillée à l'**Annexe 3**, qui contient également des explications supplémentaires sur les composantes du système de contrôle interne aux fins de l'application des normes ISA.

A90. L'auditeur acquiert une compréhension du système de contrôle interne de l'entité au moyen des procédures d'évaluation des risques qu'il met en œuvre pour comprendre et évaluer chacune des composantes du système de contrôle interne, comme il est énoncé aux paragraphes 21 à 27.

A91. Les composantes du système de contrôle interne de l'entité au sens de la présente norme ISA ne reflètent pas nécessairement la manière dont une entité conçoit, met en place et maintient son système de contrôle interne, ni la façon dont elle en classe les différentes composantes. L'entité peut employer une autre terminologie ou un cadre différent pour décrire les divers aspects de son système de contrôle interne. L'auditeur peut faire de même dans le cadre de son audit, à condition cependant de tenir compte de toutes les composantes du système de contrôle interne qui sont décrites dans la présente norme ISA.

Adaptabilité

A92. La manière dont le système de contrôle interne de l'entité est conçu, mis en place et maintenu varie selon la taille et la complexité de celle-ci. Ainsi, il est possible que les entités peu complexes aient recours à des contrôles (c'est-à-dire à des politiques et à des procédures) plus simples et moins structurés pour atteindre leurs objectifs.

Considérations propres aux entités du secteur public

A93. L'auditeur d'une entité du secteur public a souvent des responsabilités supplémentaires en ce qui a trait au contrôle interne, par exemple celle de produire un rapport sur le respect d'un code de bonnes pratiques prescrit ou sur le respect des budgets. Il peut aussi avoir pour responsabilité de produire un rapport sur la conformité aux textes légaux et réglementaires ou à d'autres textes émanant d'une autorité. Sa prise en compte du système de contrôle interne peut donc être plus étendue et plus détaillée.

Recours à l'informatique dans les composantes du système de contrôle interne de l'entité

> Des indications supplémentaires sur la compréhension du recours à l'informatique par l'entité dans les composantes du système de contrôle interne sont fournies à l'**Annexe 5**.

A94. L'objectif général et l'étendue de l'audit restent les mêmes, que l'entité exerce ses activités dans un environnement principalement manuel, entièrement automatisé, ou composé à la fois d'éléments

manuels et d'éléments automatisés (c'est-à-dire un environnement où le système de contrôle interne de l'entité comprend des contrôles et autres ressources manuels et automatisés).

Compréhension de la nature des composantes du système de contrôle interne de l'entité

A95. Lorsque l'auditeur évalue l'efficacité de la conception des contrôles et détermine s'ils ont été mis en place (voir les paragraphes A175 à A181), sa compréhension de chacune des composantes du système de contrôle interne de l'entité lui permet d'avoir une compréhension préliminaire de la manière dont l'entité identifie les risques d'entreprise et y répond. Cette compréhension peut aussi influer de diverses façons sur l'identification et l'évaluation par l'auditeur des risques d'anomalies significatives (voir le paragraphe A86). Elle aide l'auditeur à concevoir et à mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires, y compris les tests d'efficacité du fonctionnement des contrôles qu'il prévoit de faire, le cas échéant. Par exemple :

- La compréhension qu'acquiert l'auditeur en ce qui concerne les composantes « environnement de contrôle », « processus d'évaluation des risques par l'entité » et « processus de suivi du système de contrôle interne par l'entité » aura probablement plus d'influence sur l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers.
- La compréhension qu'acquiert l'auditeur en ce qui concerne les composantes « système d'information et communications » et « activités de contrôle » de l'entité aura probablement plus d'influence sur l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions.

Environnement de contrôle, processus d'évaluation des risques par l'entité et processus de suivi du système de contrôle interne par l'entité (Réf. : par. 21 à 24)

A96. Les contrôles des composantes « environnement de contrôle », « processus d'évaluation des risques par l'entité » et « processus de suivi du système de contrôle interne par l'entité » sont principalement des contrôles indirects (c'est-à-dire des contrôles qui ne sont pas assez précis pour prévenir ou pour détecter et corriger les anomalies au niveau des assertions, mais qui favorisent le fonctionnement d'autres contrôles et qui peuvent donc influer indirectement sur la probabilité qu'une anomalie soit détectée ou prévenue en temps opportun). Toutefois, certains des contrôles qui font partie de ces composantes peuvent être des contrôles directs.

Raisons pour lesquelles l'auditeur doit acquérir une compréhension de l'environnement de contrôle, du processus d'évaluation des risques par l'entité et du processus de suivi du système de contrôle interne par l'entité

A97. L'environnement de contrôle constitue l'assise sur laquelle repose le fonctionnement des autres composantes du système de contrôle interne. L'environnement de contrôle ne peut directement prévenir, ni détecter et corriger, les anomalies. Il peut toutefois influer sur l'efficacité des contrôles qui font partie des autres composantes du système de contrôle interne. De façon similaire, les processus d'évaluation des risques et de suivi du système de contrôle interne par l'entité sont eux aussi conçus pour contribuer au bon fonctionnement du système de contrôle interne dans son ensemble.

A98. Étant donné que ces composantes constituent l'assise sur laquelle repose le système de contrôle interne de l'entité, toute déficience de leur fonctionnement peut avoir une incidence généralisée sur la préparation des états financiers. Par conséquent, la compréhension et l'évaluation de ces

composantes par l'auditeur ont une incidence sur son identification et son évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers, et peuvent aussi avoir une incidence sur l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions. Les risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers ont une incidence sur la conception des réponses globales de l'auditeur, notamment – comme il est expliqué dans la norme ISA 330 – sur la nature, le calendrier et l'étendue de ses procédures complémentaires[35].

Acquisition d'une compréhension de l'environnement de contrôle (Réf. : par. 21)

Adaptabilité

A99. L'environnement de contrôle d'une entité peu complexe est généralement d'une nature différente de celle d'une entité plus complexe. Par exemple, il se peut qu'il n'y ait pas de membre indépendant ou externe parmi les responsables de la gouvernance d'une entité peu complexe, et même que le rôle de gouvernance soit assumé directement par le propriétaire-dirigeant de l'entité lorsqu'il en est l'unique propriétaire. Par conséquent, il se peut que certaines considérations relatives à l'environnement de contrôle de l'entité perdent de leur pertinence ou qu'elles ne s'appliquent pas.

A100. Dans les entités peu complexes, il se peut en outre que les éléments probants concernant les éléments de l'environnement de contrôle ne soient pas disponibles sous forme de documents, en particulier là où les communications entre la direction et le personnel sont informelles, mais qu'ils soient tout de même suffisamment pertinents et fiables dans les circonstances.

Exemples :

- En général, la structure organisationnelle d'une entité peu complexe est plus simple et les employés exerçant des fonctions liées à l'information financière sont peu nombreux.
- Si le rôle de gouvernance est assumé directement par le propriétaire-dirigeant, l'auditeur peut juger que l'indépendance des responsables de la gouvernance n'est pas une question pertinente.
- Il se peut que les entités peu complexes ne disposent pas d'un code de bonne conduite écrit, mais qu'elles développent plutôt une culture qui souligne l'importance de l'intégrité et du comportement éthique par la communication orale et l'exemple donné par la direction. L'attitude, le degré de sensibilisation et les actions de la direction ou du propriétaire-dirigeant sont donc d'une importance particulière pour la compréhension qu'a l'auditeur de l'environnement de contrôle d'une entité peu complexe.

Compréhension de l'environnement de contrôle (Réf. : alinéa 21 a))

A101. En ce qui concerne sa compréhension de l'environnement de contrôle, l'auditeur peut obtenir des éléments probants en associant les demandes d'informations à d'autres procédures d'évaluation des risques (c'est-à-dire en corroborant, par l'observation ou par l'inspection de documents, les informations reçues).

A102. Pour acquérir une compréhension de la mesure dans laquelle la direction montre qu'elle attache de l'importance à l'intégrité et aux valeurs éthiques, l'auditeur peut procéder à des demandes

[35] Norme ISA 330, paragraphes A1 à A3.

d'informations auprès de la direction et du personnel et prendre en considération des informations provenant de sources externes afin :

- de se renseigner sur la façon dont la direction communique au personnel sa vision de la conduite des affaires et du comportement éthique ;
- d'inspecter le code de bonne conduite écrit de la direction et d'observer si elle agit de manière à en favoriser le respect.

Évaluation de l'environnement de contrôle (Réf. : alinéa 21 b))

Raisons pour lesquelles l'auditeur évalue l'environnement de contrôle

A103. L'évaluation de l'environnement de contrôle – c'est-à-dire le fait d'évaluer de quelle manière l'entité montre, par son comportement, qu'elle attache de l'importance à l'intégrité et aux valeurs éthiques, si l'environnement de contrôle fournit une base appropriée sur laquelle peuvent s'appuyer les autres composantes du système de contrôle interne de l'entité, et si les déficiences du contrôle relevées nuisent aux autres composantes du système de contrôle interne – aide l'auditeur à identifier d'éventuels problèmes liés aux autres composantes du système de contrôle interne. En effet, l'environnement de contrôle sert d'assise aux autres composantes du système de contrôle interne de l'entité. Cette évaluation peut aussi aider l'auditeur à comprendre les risques auxquels l'entité est exposée et donc à identifier et à évaluer les risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers et au niveau des assertions (voir le paragraphe A86).

Évaluation de l'environnement de contrôle par l'auditeur

A104. Pour évaluer l'environnement de contrôle, l'auditeur se fonde sur la compréhension qu'il a acquise conformément à l'alinéa 21 a).

A105. Il peut arriver qu'une entité soit soumise à l'emprise d'une personne qui peut détenir à elle seule un fort pouvoir discrétionnaire. Les actions et l'attitude de cette personne peuvent alors avoir une incidence généralisée sur la culture de l'entité et, par conséquent, sur l'environnement de contrôle. Une telle incidence peut être positive ou négative.

Exemple :

L'intervention directe d'une seule personne peut être un facteur déterminant dans l'atteinte des objectifs de croissance ou d'autres objectifs de l'entité, et contribuer de façon importante au fonctionnement efficace du système de contrôle interne. En revanche, une telle concentration des connaissances et des pouvoirs peut aussi accroître la vulnérabilité aux anomalies résultant du contournement des contrôles par la direction.

A106. L'auditeur peut prendre en considération l'influence éventuelle de la philosophie et du style de gestion de la haute direction sur les différents éléments de l'environnement de contrôle, en tenant compte du rôle joué par les membres indépendants parmi les responsables de la gouvernance.

A107. Il est possible qu'un environnement de contrôle adéquat fournisse une base appropriée sur laquelle peut s'appuyer le système de contrôle interne et qu'il contribue à réduire le risque de fraude, mais cela ne veut pas dire qu'il s'agit nécessairement d'une arme de dissuasion efficace.

Exemple :

Des politiques et procédures en matière de ressources humaines visant le recrutement de personnes compétentes en finance, en comptabilité et en informatique peuvent réduire le risque d'erreurs dans le traitement et l'enregistrement des informations financières. Cependant, elles ne permettent pas nécessairement d'empêcher la haute direction de contourner les contrôles (par exemple, pour surévaluer les bénéfices).

A108. Lorsqu'il évalue l'environnement de contrôle au regard du recours à l'informatique par l'entité, l'auditeur peut, par exemple :

- se demander si la gouvernance informatique est adaptée à la nature et à la complexité de l'entité et de ses activités qui dépendent de l'informatique, en tenant compte notamment de la complexité et de la maturité de la plateforme ou de l'architecture technologique de l'entité et de la mesure dans laquelle le processus d'information financière de l'entité repose sur des applications informatiques ;
- prendre en considération la structure organisationnelle de gestion de l'informatique et les ressources allouées aux technologies de l'information (il peut se demander, par exemple, si l'entité s'est dotée d'un environnement informatique approprié et si elle a procédé aux améliorations nécessaires, ou encore si elle peut compter sur un nombre suffisant d'employés compétents, y compris dans les cas où l'entité utilise un logiciel commercial peu ou pas modifié).

Acquisition d'une compréhension du processus d'évaluation des risques par l'entité (Réf. : par. 22 et 23)

Compréhension du processus d'évaluation des risques par l'entité (Réf. : alinéa 22 a))

A109. Comme il est précisé au paragraphe A62, les risques d'entreprise ne donnent pas tous lieu à des risques d'anomalies significatives. Pour comprendre comment la direction et les responsables de la gouvernance ont identifié les risques d'entreprise à prendre en considération au regard de la préparation des états financiers et ont décidé des mesures à prendre pour y répondre, l'auditeur peut, par exemple, se demander comment la direction ou, selon ce qui convient le mieux, les responsables de la gouvernance ont :

- défini les objectifs de l'entité avec suffisamment de précision et de clarté pour permettre l'identification et l'évaluation des risques s'y rattachant ;
- identifié et analysé les risques qui menacent l'atteinte des objectifs de l'entité afin de disposer d'une base leur permettant de déterminer comment gérer ces risques ;
- tenu compte, dans leur examen des risques qui menacent l'atteinte des objectifs de l'entité, de la possibilité que des fraudes soient commises[36].

A110. L'auditeur peut considérer les conséquences de ces risques d'entreprise sur la préparation des états financiers et sur d'autres aspects du système de contrôle interne de l'entité.

[36] Norme ISA 240, paragraphe 19.

Évaluation du processus d'évaluation des risques par l'entité (Réf. : alinéa 22 b))

Raisons pour lesquelles l'auditeur évalue le caractère approprié du processus d'évaluation des risques par l'entité

A111. L'évaluation par l'auditeur du processus d'évaluation des risques par l'entité peut l'aider à comprendre les aspects à l'égard desquels l'entité a identifié des risques et la manière dont elle y a répondu. Quant à son évaluation de la manière dont l'entité identifie les risques d'entreprise auxquels elle est exposée, les évalue et y répond, elle l'aide à comprendre si l'identification et l'évaluation de ces risques, ainsi que les mesures prises pour y répondre, sont appropriées compte tenu de la nature et de la complexité de l'entité. Cette évaluation peut aussi aider l'auditeur à identifier et à évaluer les risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers et au niveau des assertions (voir le paragraphe A86).

Évaluation du caractère approprié du processus d'évaluation des risques par l'entité (Réf. : alinéa 22 b))

A112. Pour évaluer si le processus d'évaluation des risques par l'entité est approprié, l'auditeur se fonde sur la compréhension qu'il a acquise conformément à l'alinéa 22 a).

Adaptabilité

A113. La question de savoir si le processus d'évaluation des risques par l'entité est approprié aux circonstances de l'entité, compte tenu de la nature et de la complexité de celle-ci, relève du jugement professionnel de l'auditeur.

Exemple :

Dans certaines entités peu complexes (notamment celles qui sont gérées par un propriétaire-dirigeant), une intervention directe de la direction ou du propriétaire-dirigeant peut constituer un processus d'évaluation des risques approprié (par exemple, il est possible que le dirigeant ou le propriétaire-dirigeant prenne régulièrement le temps de suivre les activités de la concurrence et les nouveautés sur le marché pour identifier les risques d'entreprise émergents). Dans les entités de ce type, il arrive souvent que la réalisation de cette évaluation des risques ne soit pas documentée en bonne et due forme, mais que des entretiens entre l'auditeur et la direction révèlent que celle-ci met bel et bien en œuvre des procédures d'évaluation des risques.

Acquisition d'une compréhension du processus de suivi du système de contrôle interne par l'entité (Réf. : par. 24)

Adaptabilité

A114. Dans les entités peu complexes (notamment celles qui sont gérées par un propriétaire-dirigeant), la compréhension qu'acquiert l'auditeur en ce qui concerne le processus de suivi du système de contrôle interne par l'entité est souvent axée sur la façon dont la direction ou le propriétaire-dirigeant participe directement à l'exploitation, car il se peut qu'il n'y ait aucune autre activité de suivi.

Exemple :

Il se peut que des plaintes des clients concernant des inexactitudes dans les relevés mensuels soient acheminées à la direction, et que le propriétaire-dirigeant prenne ainsi connaissance de problèmes liés au moment où les paiements des clients sont inscrits dans les documents comptables.

A115. Dans les entités qui n'ont pas de processus structuré de suivi du système de contrôle interne, la compréhension des examens périodiques de l'information comptable de la direction qui sont conçus pour renforcer les moyens que prend l'entité pour prévenir ou détecter les anomalies peut faire partie de la compréhension du processus de suivi du système de contrôle interne.

Compréhension du processus de suivi du système de contrôle interne par l'entité (Réf. : alinéa 24 a))

A116. Pour comprendre comment l'entité effectue le suivi de son système de contrôle interne, il peut être pertinent pour l'auditeur de prendre en considération des éléments tels que :

- la conception des activités de suivi (activités périodiques ou continues, par exemple) ;
- l'exécution et la fréquence des activités de suivi ;
- l'évaluation en temps opportun des résultats des activités de suivi aux fins de l'évaluation de l'efficacité des contrôles ;
- la manière dont l'entité a pris des mesures correctives appropriées pour corriger les déficiences relevées, y compris ce qui a été fait pour communiquer ces déficiences en temps opportun aux personnes chargées de prendre des mesures correctives.

A117. L'auditeur peut aussi prendre en considération la façon dont s'effectue, dans le processus de suivi du système de contrôle interne par l'entité, le suivi des contrôles du traitement de l'information dont le fonctionnement repose sur le recours à l'informatique, tels que :

- les contrôles de suivi d'environnements informatiques complexes qui visent :
  - soit à évaluer l'efficacité continue de la conception des contrôles du traitement de l'information et à modifier ces contrôles, au besoin, pour tenir compte de changements de circonstances,
  - soit à évaluer l'efficacité du fonctionnement des contrôles du traitement de l'information ;
- les contrôles de suivi des autorisations se rapportant aux contrôles du traitement de l'information qui sont automatisés et qui assurent la séparation des tâches ;
- les contrôles de suivi de l'identification et de la correction des erreurs ou des déficiences du contrôle liées à l'automatisation du processus d'information financière.

Compréhension de la fonction d'audit interne de l'entité (Réf. : sous-alinéa 24 a)ii))

D'autres exemples d'éléments à prendre en considération pour acquérir une compréhension de la fonction d'audit interne de l'entité sont présentés à l'**Annexe 4**.

A118. Les réponses aux demandes d'informations adressées aux personnes appropriées au sein de la fonction d'audit interne aident l'auditeur à acquérir une compréhension de la nature des

responsabilités de la fonction d'audit interne. Si l'auditeur détermine que les responsabilités de la fonction ont un rapport avec l'information financière de l'entité, il peut acquérir une meilleure compréhension des activités qui ont été ou qui seront réalisées par la fonction d'audit interne en examinant, le cas échéant, le plan d'audit élaboré par celle-ci pour la période et en s'entretenant de ce plan avec les personnes appropriées au sein de la fonction. Cette compréhension ainsi que les informations obtenues grâce aux demandes d'informations peuvent également fournir des informations qui sont directement pertinentes pour l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives par l'auditeur. Si, compte tenu de la compréhension préliminaire qu'il a acquise de la fonction d'audit interne, l'auditeur compte s'appuyer sur les travaux de la fonction d'audit interne pour modifier la nature ou le calendrier des procédures d'audit à mettre en œuvre ou pour en réduire l'étendue, la norme ISA 610 (révisée en 2013)[37] s'applique.

Autres sources d'informations utilisées dans le cadre du processus de suivi du système de contrôle interne par l'entité

Compréhension des sources d'informations (Réf. : alinéa 24 b))

A119. Les activités de suivi effectuées par la direction peuvent reposer sur l'utilisation d'informations provenant de parties externes, telles que des plaintes de clients ou des commentaires d'autorités de réglementation, qui peuvent révéler l'existence de problèmes ou faire ressortir des points à améliorer.

Raisons pour lesquelles l'auditeur doit acquérir une compréhension des sources d'informations utilisées dans le cadre du processus de suivi du système de contrôle interne par l'entité

A120. La compréhension des sources d'informations utilisées dans le cadre du processus de suivi du système de contrôle interne par l'entité, qui porte notamment sur la question de savoir si les informations utilisées sont pertinentes et fiables, aide l'auditeur à évaluer si ce processus est approprié. Lorsque la direction suppose, sans fondement réel, que les informations utilisées pour le suivi sont pertinentes et fiables, des erreurs possibles dans celles-ci pourraient amener la direction à tirer des conclusions incorrectes de ses activités de suivi.

Évaluation du processus de suivi du système de contrôle interne par l'entité (Réf. : alinéa 24 c))

Raisons pour lesquelles l'auditeur évalue le caractère approprié du processus de suivi du système de contrôle interne par l'entité

A121. L'évaluation par l'auditeur de la manière dont l'entité procède à des évaluations continues et ponctuelles aux fins de suivi de l'efficacité des contrôles l'aide à savoir si les autres composantes du système de contrôle interne de l'entité ont été mises en place et sont fonctionnelles, et donc à comprendre ces autres composantes. Cette évaluation peut aussi aider l'auditeur à identifier et à évaluer les risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers et au niveau des assertions (voir le paragraphe A86).

[37] Norme ISA 610 (révisée en 2013), *Utilisation des travaux des auditeurs internes*.

Évaluation du caractère approprié du processus de suivi du système de contrôle interne par l'entité (Réf. : alinéa 24 c))

A122. L'auditeur évalue le caractère approprié du processus de suivi du système de contrôle interne par l'entité en fonction de sa compréhension de ce processus.

Système d'information et communications, et activités de contrôle (Réf. : par. 25 et 26)

A123. Les contrôles des composantes « système d'information et communications » et « activités de contrôle » sont principalement des contrôles directs (c'est-à-dire des contrôles qui sont suffisamment précis pour prévenir ou pour détecter et corriger les anomalies au niveau des assertions).

Raisons pour lesquelles l'auditeur doit acquérir une compréhension du système d'information et des communications ainsi que des contrôles de la composante « activités de contrôle »

A124. L'auditeur est tenu d'acquérir une compréhension du système d'information et des communications de l'entité – ce qui implique, d'une part, de comprendre les politiques de l'entité qui définissent le cheminement des opérations et d'autres aspects des activités de traitement de l'information de l'entité qui sont pertinents pour la préparation des états financiers et, d'autre part, d'évaluer si cette composante contribue adéquatement à la préparation des états financiers de l'entité – parce que cela l'aide à identifier et à évaluer les risques d'anomalies significatives au niveau des assertions. Cette compréhension et cette évaluation peuvent aussi mener à l'identification de risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers si, par exemple, les résultats des procédures de l'auditeur ne concordent pas avec les attentes qu'il a définies à l'égard du système de contrôle interne de l'entité en se fondant sur l'information obtenue dans le cadre du processus d'acceptation ou de maintien de la mission (voir le paragraphe A86).

A125. L'auditeur est tenu d'identifier des contrôles précis de la composante « activités de contrôle », d'évaluer leur conception et de déterminer s'ils ont été mis en place, parce que cela l'aide à comprendre la manière dont la direction répond à certains risques et que cette compréhension lui fournit une base pour concevoir et mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires adaptées à ces risques, conformément à la norme ISA 330. Plus un risque est considéré comme élevé sur l'échelle de risque inhérent, plus les éléments probants doivent être convaincants. Même si l'auditeur ne prévoit pas de tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles identifiés, sa compréhension peut avoir une incidence sur la conception de procédures de corroboration dont la nature, le calendrier et l'étendue sont fonction des risques d'anomalies significatives connexes.

Nature itérative de l'acquisition d'une compréhension et de l'évaluation par l'auditeur du système d'information et des communications ainsi que des activités de contrôle

A126. Comme il est expliqué au paragraphe A49, la compréhension de l'entité et de son environnement ainsi que du référentiel d'information financière applicable peut aider l'auditeur à définir des attentes initiales en ce qui a trait aux catégories d'opérations, aux soldes de comptes et aux informations à fournir qui peuvent constituer des catégories d'opérations importantes, des soldes de comptes importants et des informations à fournir importantes. L'auditeur peut s'appuyer sur ces attentes initiales pour délimiter la compréhension qu'il lui faut acquérir des activités de traitement de l'information de l'entité dans le cadre de l'acquisition de la compréhension de la composante « système d'information et communications » qui est exigée à l'alinéa 25 a).

A127. En ce qui concerne le système d'information, la compréhension de l'auditeur englobe les politiques qui définissent le cheminement des informations relatives aux catégories d'opérations importantes, aux soldes de comptes importants et aux informations à fournir importantes, et les autres aspects connexes des activités de traitement de l'information de l'entité. Ces informations et celles qu'obtient l'auditeur en évaluant le système d'information peuvent confirmer ou autrement influencer les attentes de l'auditeur concernant les catégories d'opérations importantes, les soldes de comptes importants et les informations à fournir importantes initialement identifiés (voir le paragraphe A126).

A128. Lorsqu'il acquiert une compréhension du cheminement, dans le système d'information de l'entité, des informations relatives aux catégories d'opérations importantes, aux soldes de comptes importants et aux informations à fournir importantes, l'auditeur peut aussi identifier les contrôles de la composante « activités de contrôle » qui doivent l'être selon l'alinéa 26 a). Lorsque l'auditeur identifie et évalue les contrôles de la composante « activités de contrôle », il peut d'abord se concentrer sur les contrôles afférents aux écritures de journal et sur les contrôles dont il prévoit de tester l'efficacité du fonctionnement en vue de déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures de corroboration.

A129. L'évaluation du risque inhérent par l'auditeur peut aussi influer sur l'identification des contrôles de la composante « activités de contrôle ». Par exemple, il se peut que l'auditeur ne puisse identifier les contrôles liés aux risques importants qu'après avoir évalué le risque inhérent au niveau des assertions conformément au paragraphe 31. De plus, il se peut que les contrôles visant à répondre aux risques pour lesquels l'auditeur a déterminé que des procédures de corroboration ne peuvent fournir à elles seules des éléments probants suffisants et appropriés (conformément au paragraphe 33) ne puissent être identifiés que lorsque l'auditeur a complété ses évaluations du risque inhérent.

A130. L'identification et l'évaluation par l'auditeur des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions dépendent à la fois :

- de sa compréhension des politiques de l'entité relatives aux activités de traitement de l'information qui font partie de la composante « système d'information et communications » ;
- de son identification et de son évaluation des contrôles de la composante « activités de contrôle ».

Acquisition d'une compréhension du système d'information et des communications (Réf. : par. 25)

D'autres exemples d'éléments à prendre en considération en ce qui a trait au système d'information et aux communications sont présentés aux paragraphes 15 à 19 de l'**Annexe 3**.

Adaptabilité

A131. Dans les entités peu complexes, le système d'information et les processus opérationnels connexes sont généralement moins sophistiqués que dans les grandes entités et il est probable que l'environnement informatique sera lui aussi moins complexe ; toutefois, cela ne diminue en rien l'importance du rôle du système d'information. Il peut arriver que les entités peu complexes dans lesquelles la direction participe directement à l'exploitation n'aient pas besoin de descriptions détaillées des procédures comptables, de documents comptables très élaborés, ni de politiques écrites. L'acquisition d'une compréhension des aspects pertinents du système d'information de

l'entité peut donc nécessiter moins d'efforts dans le cadre de l'audit d'entités peu complexes et reposer davantage sur des demandes d'informations que sur l'observation ou l'inspection de documents. Cette compréhension reste néanmoins importante, parce qu'elle fournit à l'auditeur une base pour concevoir des procédures d'audit complémentaires conformément à la norme ISA 330 et qu'elle peut contribuer à l'identification ou à l'évaluation des risques d'anomalies significatives par l'auditeur (voir le paragraphe A86).

Acquisition d'une compréhension du système d'information (Réf. : alinéa 25 a))

A132. Le système de contrôle interne comprend des aspects qui portent sur les objectifs de l'entité en matière d'information, notamment en matière d'information financière, mais aussi des aspects qui concernent les objectifs d'exploitation ou de conformité, s'ils sont pertinents pour l'information financière. Lorsque, pour acquérir une compréhension du système d'information, l'auditeur cherche à comprendre comment l'entité déclenche les opérations et saisit les informations, il peut prendre en considération, entre autres, les informations concernant les systèmes de l'entité (ses politiques) qui ont été conçus pour l'atteinte d'objectifs d'exploitation et de conformité, étant donné que ces informations sont pertinentes pour la préparation des états financiers. Par ailleurs, lorsqu'une entité dispose d'un système d'information fortement intégré, il se peut que les contrôles soient conçus de manière à permettre l'atteinte de plusieurs objectifs à la fois, qu'il s'agisse d'objectifs en matière d'information financière, de conformité ou d'exploitation, ou d'une quelconque combinaison de ces objectifs.

A133. La compréhension du système d'information de l'entité englobe aussi celle des ressources devant servir à mener les activités de traitement de l'information de l'entité. En ce qui a trait aux ressources humaines concernées, voici des exemples d'informations pertinentes pour la compréhension des risques liés à l'intégrité du système d'information :

- la compétence des personnes qui accomplissent les tâches ;
- l'adéquation ou non des ressources aux besoins ;
- l'existence ou non d'une séparation des tâches appropriée.

A134. Pour comprendre les politiques qui définissent le cheminement des informations relatives aux catégories d'opérations importantes, aux soldes de comptes importants et aux informations à fournir importantes dans la composante « système d'information et communications », l'auditeur peut prendre en considération les éléments suivants :

a) les données ou les informations relatives aux opérations et aux autres événements et situations à traiter ;

b) le traitement de l'information visant à assurer le maintien de l'intégrité des données ou des informations ;

c) les processus, les membres du personnel et les autres ressources qui contribuent au traitement de l'information.

A135. La compréhension des processus opérationnels, qui englobe la manière dont les opérations sont générées, aide l'auditeur à acquérir une compréhension du système d'information dans le contexte propre à l'entité.

A136. Pour acquérir une compréhension du système d'information, l'auditeur peut employer différents moyens, dont :

- des demandes d'informations auprès des membres concernés du personnel au sujet des procédures de déclenchement, d'enregistrement, de traitement et de communication des opérations ou du processus d'information financière de l'entité ;
- l'inspection des manuels décrivant les politiques ou les processus ou d'autres documents portant sur le système d'information de l'entité ;
- l'observation de l'application des politiques ou des procédures par le personnel de l'entité ;
- la sélection d'opérations et le suivi de leur cheminement dans le processus applicable du système d'information (test de cheminement).

Outils et techniques automatisés

A137. L'auditeur peut aussi avoir recours à des techniques automatisées soit pour accéder directement aux bases de données du système d'information de l'entité qui contiennent les documents comptables relatifs aux opérations, soit pour télécharger le contenu de ces bases de données. L'auditeur peut ensuite vérifier sa compréhension du cheminement des opérations dans le système d'information – de leur déclenchement dans les documents comptables jusqu'à leur enregistrement dans le grand livre général – en appliquant aux informations ainsi obtenues des outils et des techniques automatisés qui lui permettent de retracer les écritures de journal ou d'autres enregistrements électroniques, que ce soit pour une opération donnée ou pour l'ensemble des opérations (population entière). L'analyse de vastes ensembles d'opérations, voire d'ensembles complets, peut révéler des écarts par rapport aux procédures de traitement normales ou prévues, et ainsi permettre l'identification de risques d'anomalies significatives.

Informations ne provenant pas du grand livre général et des livres auxiliaires

A138. Les états financiers peuvent comprendre des informations ne provenant pas du grand livre général et des livres auxiliaires. Voici des exemples d'informations que l'auditeur peut prendre en considération :

- les informations tirées de contrats de location qui sont pertinentes pour les informations à fournir dans les états financiers ;
- les informations fournies dans les états financiers qui sont produites par le système de gestion des risques de l'entité ;
- les informations en juste valeur fournies dans les états financiers qui sont produites par des experts choisis par la direction ;
- les informations fournies dans les états financiers qui proviennent de modèles ou d'autres calculs ayant servi à établir les estimations comptables comptabilisées ou communiquées dans

les états financiers, notamment les informations relatives aux données et hypothèses sous-jacentes utilisées dans ces modèles, par exemple :

- les hypothèses élaborées à l'interne pouvant avoir une incidence sur la durée d'utilité d'un actif,
- les données, comme les taux d'intérêt, qui sont influencées par des facteurs qui échappent au contrôle de l'entité ;

- les informations fournies dans les états financiers concernant des analyses de sensibilité reposant sur des modèles financiers qui démontrent que la direction a tenu compte d'autres hypothèses possibles ;
- les informations comptabilisées ou fournies dans les états financiers qui proviennent des déclarations fiscales et des documents d'impôt de l'entité ;
- les informations fournies dans les états financiers qui proviennent d'analyses préparées à l'appui de l'évaluation faite par la direction de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, comme les informations, s'il en est, relatives aux événements ou aux situations relevés susceptibles de jeter un doute important sur cette capacité[38].

A139. Certains montants ou informations fournis dans les états financiers de l'entité (comme les informations concernant le risque de crédit, le risque de liquidité et le risque de marché) peuvent être fondés sur des informations provenant du système de gestion des risques de l'entité. Toutefois, l'auditeur n'est pas tenu de comprendre tous les aspects du système de gestion des risques ; il exerce son jugement professionnel pour déterminer la compréhension qu'il est nécessaire d'acquérir.

Recours à l'informatique par l'entité dans le contexte du système d'information

Raisons pour lesquelles l'auditeur acquiert une compréhension des aspects de l'environnement informatique qui sont pertinents au regard du système d'information

A140. La compréhension qu'acquiert l'auditeur en ce qui a trait au système d'information englobe les aspects de l'environnement informatique qui sont pertinents au regard du cheminement des opérations et du traitement de l'information dans le système d'information de l'entité, parce que certains aspects de cet environnement, dont l'utilisation que fait l'entité des applications informatiques, peuvent donner lieu à des risques découlant du recours à l'informatique.

A141. La compréhension du modèle d'entreprise de l'entité et de la manière dont le recours à l'informatique y est intégré peut aussi fournir à l'auditeur des éléments de contexte utiles sur la nature et l'étendue du recours à l'informatique qu'il peut s'attendre à voir dans le système d'information.

Compréhension du recours à l'informatique par l'entité

A142. La compréhension qu'acquiert l'auditeur en ce qui concerne l'environnement informatique peut être axée sur l'identification et la compréhension – du point de vue qualitatif et quantitatif – des applications informatiques particulières et des autres aspects de l'environnement informatique qui sont pertinents au regard du cheminement des opérations et du traitement de l'information dans le système d'information. Des changements liés au cheminement des opérations ou au traitement de l'information dans le système d'information peuvent découler de la modification de programmes liés

[38] Norme ISA 570 (révisée), paragraphes 19 et 20.

aux applications informatiques ou de la modification directe des données qui se trouvent dans les bases de données servant au traitement ou au stockage des opérations ou des informations.

A143. L'auditeur peut identifier les applications informatiques et l'infrastructure informatique sous-jacente en même temps qu'il acquiert une compréhension du cheminement des informations relatives aux catégories d'opérations importantes, aux soldes de comptes importants et aux informations à fournir importantes dans le système d'information de l'entité.

Acquisition d'une compréhension des communications de l'entité (Réf. : alinéa 25 b))

Adaptabilité

A144. Dans les entités qui sont grandes et complexes, les informations que l'auditeur prend en considération pour comprendre les communications de l'entité peuvent être tirées de manuels de politiques et de manuels d'information financière.

A145. Dans les entités peu complexes, les communications peuvent être moins structurées (par exemple, il se peut qu'il n'y ait pas de manuels en bonne et due forme) en raison du nombre réduit de niveaux hiérarchiques, ainsi que de la plus grande visibilité et disponibilité de la direction. Quelle que soit la taille de l'entité, le maintien de voies de communication ouvertes contribue à ce que les écarts soient signalés et fassent l'objet de mesures correctives.

Évaluation de la question de savoir si les aspects pertinents du système d'information contribuent à la préparation des états financiers de l'entité (Réf. : alinéa 25 c))

A146. Pour évaluer si le système d'information et les communications de l'entité contribuent adéquatement à la préparation des états financiers, l'auditeur se fonde sur la compréhension qu'il a acquise conformément aux alinéas 25 a) et b).

Activités de contrôle (Réf. : par. 26)

Contrôles de la composante « activités de contrôle »

D'autres exemples d'éléments à prendre en considération en ce qui a trait aux activités de contrôle sont présentés aux paragraphes 20 et 21 de l'**Annexe 3**.

A147. La composante « activités de contrôle » englobe les contrôles – directs et indirects – conçus pour assurer le respect des politiques (qui constituent elles aussi des contrôles) dans toutes les autres composantes du système de contrôle interne.

Exemple :

Les contrôles qu'une entité a mis en place afin de s'assurer que son personnel compte et enregistre correctement les stocks lors de l'inventaire physique annuel sont directement liés aux risques d'anomalies significatives qui ont trait aux assertions sur l'existence et l'exhaustivité du solde du compte de stocks.

A148. Pour identifier et évaluer les contrôles de la composante « activités de contrôle », l'auditeur se concentre sur les contrôles du traitement de l'information, soit les contrôles qui sont appliqués lors du traitement de l'information dans le système d'information de l'entité et qui visent à répondre directement aux risques liés à l'intégrité des informations (c'est-à-dire l'exhaustivité, l'exactitude et la

validité des opérations et des autres informations). Toutefois, l'auditeur n'est pas tenu d'identifier et d'évaluer tous les contrôles du traitement de l'information liés aux politiques de l'entité qui définissent, pour les catégories d'opérations importantes, les soldes de comptes importants et les informations à fournir importantes, le cheminement des opérations et d'autres aspects des activités de traitement de l'information de l'entité.

A149. Il se peut aussi que des contrôles directs fassent partie des composantes « environnement de contrôle », « processus d'évaluation des risques par l'entité » ou « processus de suivi du système de contrôle interne par l'entité », lesquels peuvent être identifiés conformément au paragraphe 26. Cependant, plus le lien est indirect entre les contrôles qui favorisent le fonctionnement d'autres contrôles et le contrôle analysé, plus ce contrôle risque d'être inefficace pour prévenir, ou détecter et corriger, les anomalies connexes.

Exemple :

L'examen par le directeur des ventes du sommaire des ventes pour des magasins précis par région n'est en général lié qu'indirectement aux risques d'anomalies significatives en ce qui a trait à l'assertion sur l'exhaustivité des produits. En conséquence, il se peut qu'un tel examen soit moins efficace pour répondre à ces risques que des contrôles qui y sont liés plus directement, par exemple le rapprochement des documents d'expédition avec les documents de facturation.

A150. Le paragraphe 26 exige aussi que l'auditeur identifie et évalue les contrôles généraux informatiques liés aux applications informatiques et aux autres aspects de l'environnement informatique qu'il a jugés vulnérables aux risques découlant du recours à l'informatique, étant donné que les contrôles généraux informatiques favorisent le maintien du fonctionnement efficace des contrôles du traitement de l'information. Un contrôle général informatique ne permet généralement pas à lui seul de répondre à un risque d'anomalies significatives au niveau des assertions.

A151. Le paragraphe 26 exige que l'auditeur identifie certains contrôles, qu'il en évalue la conception et qu'il détermine s'ils ont été mis en place. Ces contrôles sont :

- les contrôles dont l'auditeur prévoit de tester l'efficacité du fonctionnement en vue de déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures de corroboration. L'évaluation de ces contrôles fournit à l'auditeur une base pour concevoir des tests des contrôles conformément à la norme ISA 330. Parmi ces contrôles, il y a ceux qui visent à répondre aux risques pour lesquels les procédures de corroboration ne peuvent fournir à elles seules des éléments probants suffisants et appropriés ;
- les contrôles visant à répondre aux risques importants et les contrôles afférents aux écritures de journal. L'identification et l'évaluation de ces contrôles par l'auditeur peuvent influer sur sa compréhension des risques d'anomalies significatives et mener à l'identification d'autres risques d'anomalies significatives (voir le paragraphe A95). Cette compréhension fournit à l'auditeur une base pour concevoir des procédures de corroboration dont la nature, le calendrier et l'étendue sont fonction de l'évaluation des risques d'anomalies significatives connexes ;
- les autres contrôles qui, selon le jugement professionnel de l'auditeur, sont appropriés pour permettre à celui-ci d'atteindre les objectifs énoncés au paragraphe 13 en ce qui a trait aux risques au niveau des assertions.

A152. L'auditeur est tenu d'identifier les contrôles de la composante « activités de contrôle » qui répondent à au moins un des critères énumérés à l'alinéa 26 a), mais lorsqu'il y en a plusieurs qui permettent chacun d'atteindre le même objectif, il n'est pas nécessaire de tous les identifier.

Types de contrôles de la composante « activités de contrôle » (Réf. : par. 26)

A153. Parmi les exemples de contrôles de la composante « activités de contrôle », il y a notamment les autorisations et les approbations, les rapprochements, les vérifications (comme les contrôles d'édition ou de validation et les calculs automatisés), la séparation de tâches ainsi que les contrôles physiques ou logiques, y compris ceux qui assurent la sauvegarde des actifs.

A154. Les contrôles de la composante « activités de contrôle » peuvent aussi comprendre des contrôles mis en place par la direction afin de répondre aux risques d'anomalies significatives découlant d'informations n'ayant pas été préparées conformément au référentiel d'information financière applicable. Ces contrôles peuvent porter sur les informations ne provenant pas du grand livre général et des livres auxiliaires qui sont fournies dans les états financiers.

A155. Qu'ils concernent l'environnement informatique ou les systèmes manuels, les contrôles peuvent avoir divers objectifs et être exécutés à différents niveaux hiérarchiques et fonctionnels.

Adaptabilité (Réf. : par. 26)

A156. Les contrôles de la composante « activités de contrôle » des entités peu complexes sont généralement semblables à ceux des entités de grande taille, mais il est possible que la mesure dans laquelle leur mode de fonctionnement est structuré ne soit pas la même. En outre, dans les entités peu complexes, il peut y avoir plus de contrôles qui sont effectués directement par la direction.

> **Exemple :**
>
> La centralisation auprès de la direction du pouvoir d'autoriser l'octroi de crédit aux clients et d'approuver les achats importants peut tenir lieu de contrôle étroit sur certains des soldes de comptes principaux et certaines des opérations principales.

A157. Dans les entités peu complexes qui n'ont pas beaucoup d'employés, la mesure dans laquelle la séparation des tâches est faisable en pratique peut être limitée. Toutefois, dans une entité gérée par le propriétaire-dirigeant, il arrive que celui-ci soit à même d'exercer, grâce à une intervention directe, une surveillance plus efficace que dans le cas d'une grande entité, ce qui peut compenser les possibilités généralement plus limitées de séparation des tâches. Par contre, comme il est précisé dans la norme ISA 240, le fait que la direction soit dominée par une seule personne peut constituer une déficience potentielle du contrôle, puisque la direction a alors la possibilité de contourner les contrôles[39].

[39] Norme ISA 240, paragraphe A28.

Contrôles visant à répondre aux risques d'anomalies significatives au niveau des assertions (Réf. : alinéa 26 a))

Contrôles visant à répondre aux risques identifiés comme des risques importants (Réf. : sous-alinéa 26 a)i))

A158. Qu'il prévoie ou non de tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles visant à répondre aux risques importants, l'auditeur peut, pour concevoir et mettre en œuvre des procédures de corroboration répondant à ces risques, comme l'exige la norme ISA 330[40], se fonder sur la compréhension qu'il a acquise à l'égard de la manière dont la direction répond aux risques importants. Bien que les risques associés à des opérations importantes non courantes ou à des questions importantes nécessitant l'exercice du jugement soient souvent moins susceptibles de faire l'objet de contrôles de routine, il est possible que la direction ait pris d'autres mesures pour faire face à ces risques. En conséquence, pour comprendre si l'entité a conçu et mis en place des contrôles à l'égard des risques importants associés à de telles opérations et questions, l'auditeur peut notamment se demander si, et comment, la direction répond aux risques. Voici certaines des réponses possibles :

- contrôles tels qu'un examen des hypothèses par la haute direction ou par des experts ;
- recours à des processus documentés pour établir des estimations comptables ;
- procédure d'approbation par les responsables de la gouvernance.

Exemple :

Dans le cas d'un événement isolé, tel que la réception de la signification d'une poursuite importante, l'évaluation de la réponse de l'entité peut notamment consister à déterminer si l'affaire a été soumise à des experts compétents (comme les conseillers juridiques internes ou des avocats externes), si son incidence potentielle a été évaluée et de quelle manière la direction entend présenter la situation dans les états financiers.

A159. La norme ISA 240[41] exige que l'auditeur acquière une compréhension des contrôles liés aux risques d'anomalies significatives résultant de fraudes qu'il a identifiés (ces risques étant considérés comme des risques importants), et explique en outre qu'il est important pour l'auditeur d'acquérir une compréhension des contrôles conçus, mis en place et maintenus par la direction pour prévenir et détecter les fraudes.

Contrôles afférents aux écritures de journal (Réf. : sous-alinéa 26 a)ii))

A160. Parmi les contrôles visant à répondre aux risques d'anomalies significatives au niveau des assertions que l'auditeur identifie, il est censé y avoir, dans tous les audits, des contrôles afférents aux écritures de journal, étant donné que le transfert des informations entre les systèmes de traitement des opérations et le grand livre général se fait habituellement au moyen d'écritures de journal – courantes ou non, automatisées ou manuelles. Selon la nature de l'entité et la stratégie qu'a définie l'auditeur en ce qui a trait aux procédures d'audit complémentaires, d'autres contrôles peuvent également être identifiés.

---

[40] Norme ISA 330, paragraphe 21.

[41] Norme ISA 240, paragraphes 28 et A33.

Exemple :

Lorsque l'audit porte sur une entité peu complexe, il se peut que le système d'information de l'entité soit simple et que l'auditeur ne prévoie pas de s'appuyer sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles. Il se peut aussi que l'auditeur n'ait identifié aucun risque important et aucun autre risque d'anomalies significatives l'obligeant à évaluer la conception des contrôles et à déterminer si ces contrôles ont été mis en place. Il est alors possible que les contrôles afférents aux écritures de journal soient les seuls contrôles identifiés par l'auditeur.

Outils et techniques automatisés

A161. Dans les systèmes comptables tenus manuellement, les écritures de journal non courantes peuvent être repérées par l'inspection des livres, des journaux et des documents justificatifs. Lorsque des procédures automatisées sont utilisées pour la tenue du grand livre général et la préparation des états financiers, il se peut que ces écritures n'existent que sous forme électronique et qu'elles soient plus facilement repérables par l'application de techniques automatisées.

Exemple :

Lorsque l'audit porte sur une entité peu complexe, il se peut que l'auditeur soit en mesure d'extraire une liste exhaustive des écritures de journal sous forme de feuille de calcul simple. Grâce à cette feuille, il pourra filtrer les écritures de journal (affichage selon la devise ou selon le nom du préparateur ou du réviseur, affichage des écritures ayant une incidence sur le bilan ou l'état des résultats uniquement, etc.) ou les trier selon leur date d'inscription dans le grand livre général, ce qui l'aidera à concevoir des réponses aux risques identifiés relativement aux écritures de journal.

Contrôles dont l'auditeur prévoit de tester l'efficacité du fonctionnement (Réf. : sous-alinéa 26 a)iii))

A162. L'auditeur détermine s'il y a des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions pour lesquels les procédures de corroboration ne peuvent fournir à elles seules des éléments probants suffisants et appropriés. Si tel est le cas, il doit, selon la norme ISA 330[42], concevoir et mettre en œuvre des tests sur les contrôles visant à répondre à ces risques. Ces contrôles, lorsqu'il en existe, doivent alors être identifiés et évalués.

A163. Dans les autres cas, si l'auditeur prévoit de tenir compte de l'efficacité du fonctionnement des contrôles pour déterminer, conformément à la norme ISA 330, la nature, le calendrier et l'étendue des procédures de corroboration, ces contrôles doivent aussi être identifiés, puisque la norme ISA 330[43] exige que l'auditeur conçoive et mette en œuvre des tests à leur égard.

[42] Norme ISA 330, alinéa 8 b).

[43] Norme ISA 330, alinéa 8 a).

Exemple :

L'auditeur peut prévoir de tester l'efficacité du fonctionnement :

- des contrôles afférents aux catégories d'opérations courantes, car il s'agit parfois de l'approche la plus efficace ou la plus efficiente lorsqu'il y a un grand nombre d'opérations homogènes ;
- des contrôles liés à l'exhaustivité et à l'exactitude des informations produites par l'entité (par exemple des contrôles afférents à la préparation des rapports générés par le système), pour s'assurer de la fiabilité de ces informations, s'il prévoit de tenir compte de l'efficacité du fonctionnement de ces contrôles dans la conception et la mise en œuvre des procédures d'audit complémentaires ;
- des contrôles liés aux objectifs d'exploitation et de conformité s'ils ont trait à des données que l'auditeur évalue ou utilise dans le cadre de ses procédures d'audit.

A164. Les risques d'anomalies significatives que l'auditeur a identifiés au niveau des états financiers peuvent aussi avoir une incidence sur le fait que celui-ci prévoie ou non de tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles. Par exemple, si l'auditeur relève des déficiences dans l'environnement de contrôle, cela peut influer sur ses attentes quant à l'efficacité du fonctionnement des contrôles directs en général.

Autres contrôles que l'auditeur juge appropriés (Réf. : sous-alinéa 26 a)iv))

A165. Voici des exemples d'autres contrôles qu'il peut être approprié d'identifier, selon le jugement de l'auditeur, et dont il peut convenir d'évaluer la conception et de vérifier la mise en place :

- les contrôles visant à répondre aux risques dont l'évaluation se situe dans la partie supérieure de l'échelle de risque inhérent, mais qui ne sont pas identifiés comme des risques importants ;
- les contrôles liés au rapprochement entre les documents comptables détaillés et le grand livre général ;
- les contrôles complémentaires de l'entité utilisatrice, si l'entité fait appel à une société de services[44].

Identification des applications informatiques et des autres aspects de l'environnement informatique, identification des risques découlant du recours à l'informatique, et identification des contrôles généraux informatiques (Réf. : alinéas 26 b) et c))

En ce qui concerne les caractéristiques qui peuvent être pertinentes pour l'identification des applications informatiques et des autres aspects de l'environnement informatique qui sont vulnérables aux risques découlant du recours à l'informatique, des exemples et des indications sont présentés à l'**Annexe 5**.

[44] Norme ISA 402, *Facteurs à considérer pour l'audit d'entités faisant appel à une société de services*.

Identification des applications informatiques et des autres aspects de l'environnement informatique (Réf. : alinéa 26 b))

Raisons pour lesquelles l'auditeur identifie les risques découlant du recours à l'informatique ainsi que les contrôles généraux informatiques liés aux applications informatiques et aux autres aspects de l'environnement informatique qu'il a identifiés

A166. La compréhension des risques découlant du recours à l'informatique et des contrôles généraux informatiques mis en place par l'entité pour y répondre peut avoir une incidence sur :

- la décision de l'auditeur de tester ou non l'efficacité du fonctionnement des contrôles visant à répondre aux risques d'anomalies significatives au niveau des assertions ;

> **Exemple :**
>
> Si, en raison d'une conception inefficace ou d'une mise en place inadéquate, les contrôles généraux informatiques ne permettent pas de répondre aux risques découlant du recours à l'informatique (parce qu'ils ne permettent pas de prévenir ou de détecter adéquatement la modification non autorisée des programmes ou l'accès non autorisé aux applications informatiques, par exemple), cela peut influer sur la décision de l'auditeur de s'appuyer ou non sur les contrôles automatisés qui font partie des applications informatiques touchées.

- l'évaluation par l'auditeur du risque lié au contrôle au niveau des assertions ;

> **Exemple :**
>
> Le maintien de l'efficacité du fonctionnement d'un contrôle du traitement de l'information peut dépendre de certains contrôles généraux informatiques qui préviennent ou détectent la modification non autorisée des programmes liés au contrôle du traitement de l'information (c'est-à-dire des contrôles qui préviennent ou détectent la modification de programmes liés aux applications informatiques connexes). L'efficacité (ou l'inefficacité) attendue du fonctionnement des contrôles généraux informatiques peut alors influer sur l'évaluation par l'auditeur du risque lié au contrôle. Ainsi, le risque lié au contrôle est susceptible d'être plus élevé si l'auditeur s'attend à ce que les contrôles généraux informatiques concernés soient inefficaces ou s'il ne prévoit pas de tester ces contrôles.

- la stratégie que choisit l'auditeur pour tester les informations de l'entité qui sont générées par les applications informatiques de celle-ci ou produites au moyen d'informations tirées de ces applications ;

> **Exemple :**
>
> Lorsque des informations produites par l'entité qui doivent servir d'éléments probants ont été générées par des applications informatiques, l'auditeur peut décider de tester les contrôles afférents aux rapports générés par le système. Pour ce faire, il peut notamment identifier et tester les contrôles généraux informatiques visant à répondre aux risques de modification non autorisée ou inappropriée (qu'il s'agisse de modification des programmes ou de modification directe des données sous-tendant les rapports).

- l'évaluation par l'auditeur du risque inhérent au niveau des assertions ;

Exemple :

Le fait que des modifications importantes doivent être apportées à la programmation d'une application informatique pour tenir compte d'exigences en matière d'information financière nouvelles ou révisées selon le référentiel d'information financière applicable peut être un indicateur de la complexité de ces nouvelles exigences et de leur incidence sur les états financiers de l'entité. De plus, lorsque de telles modifications importantes sont apportées à la programmation ou aux données d'une application informatique, celle-ci est susceptible d'être vulnérable aux risques découlant du recours à l'informatique.

- la conception de procédures d'audit complémentaires.

Exemple :

Dans les cas où les contrôles du traitement de l'information dépendent des contrôles généraux informatiques, il se peut que l'auditeur décide de tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles généraux informatiques, ce qui nécessitera la conception de tests des contrôles pour ceux-ci. Si, dans les mêmes circonstances, l'auditeur décide de ne pas tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles généraux informatiques, ou qu'il s'attend à ce que ces contrôles soient inefficaces, il peut être nécessaire de répondre aux risques connexes découlant du recours à l'informatique en concevant des procédures de corroboration. Cependant, si ces risques connexes sont liés à des risques pour lesquels les procédures de corroboration ne peuvent fournir à elles seules des éléments probants suffisants et appropriés, il se peut qu'il ne soit pas possible d'y répondre. L'auditeur pourrait alors devoir considérer l'incidence de cette situation sur son opinion d'audit.

Identification des applications informatiques qui sont vulnérables aux risques découlant du recours à l'informatique

A167. En ce qui concerne les applications informatiques qui sont pertinentes au regard du système d'information, la compréhension de la nature et de la complexité des processus informatiques particuliers et des contrôles généraux informatiques que l'entité a mis en place peut aider l'auditeur à identifier les applications informatiques sur lesquelles l'entité s'appuie pour assurer l'exactitude du traitement et le maintien de l'intégrité des informations dans son système d'information. Ces applications informatiques peuvent être vulnérables aux risques découlant du recours à l'informatique.

A168. L'identification des applications informatiques qui sont vulnérables aux risques découlant du recours à l'informatique implique la prise en considération des contrôles identifiés par l'auditeur, étant donné que le fonctionnement de ces contrôles peut reposer sur le recours à l'informatique, ou en dépendre. L'auditeur peut se concentrer sur la question de savoir si une application informatique comporte des contrôles automatisés qu'il a identifiés et sur lesquels la direction s'appuie, notamment des contrôles visant à répondre aux risques pour lesquels les procédures de corroboration ne peuvent fournir à elles seules des éléments probants suffisants et appropriés. L'auditeur peut aussi considérer la façon dont les informations sont stockées et traitées dans le système d'information en ce qui a trait aux catégories d'opérations importantes, aux soldes de comptes importants et aux informations à fournir

importantes, et se demander si la direction s'appuie sur les contrôles généraux informatiques pour assurer le maintien de l'intégrité de ces informations.

A169. Les contrôles identifiés par l'auditeur peuvent dépendre de rapports générés par le système, auquel cas les applications informatiques qui produisent ces rapports peuvent être jugées vulnérables aux risques découlant du recours à l'informatique. Dans d'autres cas, si l'auditeur ne prévoit pas de s'appuyer sur les contrôles afférents aux rapports générés par le système et qu'il prévoit plutôt de tester directement les données d'entrée et de sortie de ces rapports, il se peut qu'il n'identifie pas les applications informatiques connexes comme étant vulnérables aux risques découlant du recours à l'informatique.

Adaptabilité

A170. L'étendue de la compréhension qu'acquiert l'auditeur en ce qui concerne les processus informatiques – notamment en ce qui a trait à la mesure dans laquelle l'entité a mis en place des contrôles généraux informatiques – variera selon la nature et les circonstances de l'entité, son environnement informatique, ainsi que la nature et l'étendue des contrôles identifiés par l'auditeur. Le nombre d'applications informatiques vulnérables aux risques découlant du recours à l'informatique variera aussi en fonction de ces facteurs.

Exemples :

- Dans une entité qui utilise un logiciel commercial et qui, faute de pouvoir accéder au code source, ne peut apporter aucune modification au programme, il n'y aura probablement pas de processus établi pour ce type de modification. Il pourrait toutefois y avoir un processus ou des procédures pour la configuration du logiciel (plan de comptes, paramètres de l'information, seuils, etc.) et la gestion des accès à l'application (octroi d'un accès administrateur au logiciel commercial, par exemple). Dans de telles circonstances, il est peu probable que l'entité ait mis en place ou ait besoin de contrôles généraux informatiques en bonne et due forme.
- En revanche, dans une grande entité, il est possible que le recours à l'informatique soit important, que l'environnement informatique comporte de nombreuses applications informatiques et soit géré au moyen de processus informatiques complexes (par exemple, il peut y avoir un service informatique qui s'occupe du développement et de la mise en œuvre des modifications apportées aux programmes ainsi que de la gestion des droits d'accès), et que des contrôles généraux informatiques en bonne et due forme aient été mis en place à l'égard des processus informatiques.
- Si la direction ne s'appuie pas sur des contrôles automatisés ni sur des contrôles généraux informatiques pour le traitement des opérations et le maintien de l'intégrité des données, et qu'aucun contrôle automatisé ni autre contrôle du traitement de l'information (ou contrôle qui dépend des contrôles généraux informatiques) n'est identifié par l'auditeur, il est possible que celui-ci prévoie de tester directement les informations produites par l'entité qui ont nécessité un recours à l'informatique, et qu'il n'identifie aucune application informatique vulnérable aux risques découlant du recours à l'informatique.
- Lorsque la direction s'appuie sur une application informatique pour le traitement ou le maintien de l'intégrité des données, que le volume de données est important, et qu'elle

s'appuie sur l'application informatique pour l'exécution de contrôles automatisés que l'auditeur a identifiés, il est probable que l'application informatique soit vulnérable aux risques découlant du recours à l'informatique.

A171. Si l'environnement informatique de l'entité est particulièrement complexe, il est probable qu'il soit nécessaire d'inclure dans l'équipe des membres possédant des compétences spécialisées en informatique qui seront appelés à participer à l'identification des applications informatiques et des autres aspects de l'environnement informatique, des risques connexes découlant du recours à l'informatique et des contrôles généraux informatiques. La contribution de ces membres dans un environnement informatique complexe sera sans doute essentielle et possiblement considérable.

Identification des autres aspects de l'environnement informatique qui sont vulnérables aux risques découlant du recours à l'informatique

A172. Les autres aspects de l'environnement informatique qui peuvent être vulnérables aux risques découlant du recours à l'informatique comprennent le réseau, le système d'exploitation et les bases de données, ainsi que – dans certaines circonstances – les interfaces entre les applications informatiques. Généralement, si l'auditeur n'identifie pas d'applications informatiques qui sont vulnérables aux risques découlant du recours à l'informatique, il n'identifie pas non plus d'autres aspects de l'environnement informatique. Dans les cas où l'auditeur a identifié des applications informatiques qui sont vulnérables aux risques découlant du recours à l'informatique, il est probable qu'il identifie d'autres aspects de l'environnement informatique (par exemple les bases de données, le système d'exploitation ou le réseau) parce que ceux-ci soutiennent les applications informatiques identifiées et interagissent avec elles.

Identification des risques découlant du recours à l'informatique et identification des contrôles généraux informatiques (Réf. : alinéa 26 c))

Des exemples d'éléments à prendre en considération pour acquérir une compréhension des contrôles généraux informatiques sont présentés à l'**Annexe 6**.

A173. Lors de l'identification des risques découlant du recours à l'informatique, l'auditeur peut prendre en considération la nature des applications informatiques ou des autres aspects de l'environnement informatique qu'il a identifiés ainsi que les raisons pour lesquelles ces applications ou ces autres aspects sont vulnérables aux risques découlant du recours à l'informatique. Pour certaines applications informatiques ou certains autres aspects de l'environnement informatique, il se peut que l'auditeur identifie des risques connexes découlant du recours à l'informatique qui concernent surtout l'accès – ou l'apport de modifications – non autorisé aux programmes, ou la modification inappropriée des données (par exemple, des risques de modification inappropriée des données attribuables à un accès direct aux bases de données ou à la possibilité de manipuler directement les informations).

A174. L'étendue et la nature des risques connexes découlant du recours à l'informatique varient selon la nature et les caractéristiques des applications informatiques et des autres aspects de l'environnement informatique qui sont identifiés. Certains risques connexes liés à l'informatique peuvent être attribuables au fait que l'entité confie certains aspects identifiés de son environnement informatique à des fournisseurs de services internes ou externes (par exemple, en ayant recours aux

services d'hébergement de tiers pour son environnement informatique ou en confiant la gestion de ses processus informatiques au centre de services partagés du groupe auquel elle appartient). Il se peut aussi que l'auditeur identifie des risques connexes découlant du recours à l'informatique qui sont liés à la cybersécurité. Les risques découlant du recours à l'informatique sont généralement d'autant plus nombreux que les contrôles des applications qui sont automatisés sont nombreux ou complexes et que la direction s'appuie fortement sur ces contrôles pour assurer le traitement efficace des opérations ou le maintien efficace de l'intégrité des informations sous-jacentes.

Évaluation de la conception des contrôles identifiés de la composante « activités de contrôle », et vérification de leur mise en place (Réf. : alinéa 26 d))

A175. L'évaluation de la conception d'un contrôle identifié implique pour l'auditeur de considérer si le contrôle, seul ou en association avec d'autres, a la capacité de prévenir, ou de détecter et corriger, les anomalies significatives (c'est-à-dire l'objectif de contrôle).

A176. Pour déterminer si un contrôle identifié a été mis en place, l'auditeur s'assure qu'il existe et que l'entité l'utilise. Comme il ne sert pas à grand-chose de vérifier la mise en place d'un contrôle dont la conception est inefficace, l'auditeur évalue d'abord la conception du contrôle. Un contrôle mal conçu peut constituer une déficience du contrôle.

A177. Les procédures d'évaluation des risques au moyen desquelles l'auditeur obtient des éléments probants concernant la conception et la mise en place des contrôles identifiés de la composante « activités de contrôle » peuvent comprendre :

- des demandes d'informations auprès du personnel de l'entité ;
- l'observation de l'application de contrôles précis ;
- l'inspection de documents et de rapports.

Les demandes d'informations ne sont toutefois pas suffisantes à elles seules pour arriver à cette fin.

A178. Il se peut que l'auditeur s'attende, sur la base de l'expérience acquise lors de l'audit précédent ou des procédures d'évaluation des risques mises en œuvre pour la période considérée, à ce que les contrôles visant à répondre à un risque important n'aient pas été conçus efficacement ou qu'ils n'aient pas été mis en place par la direction. Dans de telles circonstances, les procédures mises en œuvre pour remplir l'exigence énoncée à l'alinéa 26 d) peuvent consister à vérifier que les contrôles n'ont pas été conçus efficacement ou qu'ils n'ont pas été mis en place. Si les résultats des procédures indiquent que des contrôles ont été nouvellement conçus ou mis en place, l'auditeur met en œuvre les procédures mentionnées aux alinéas 26 b) à d) à l'égard de ces contrôles.

A179. Lorsqu'un contrôle a été conçu efficacement et mis en place, l'auditeur peut conclure qu'il serait approprié de le tester afin de tenir compte de l'efficacité de son fonctionnement dans la conception des procédures de corroboration. Toutefois, il n'y a aucune utilité à tester un contrôle dont la conception ou la mise en place est inefficace. Lorsque l'auditeur prévoit de tester un contrôle, l'information obtenue sur la mesure dans laquelle ce contrôle permet de répondre à un ou à plusieurs risques d'anomalies significatives est prise en considération lors de l'évaluation du risque lié au contrôle au niveau des assertions.

A180. Pour tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles identifiés de la composante « activités de contrôle », il ne suffit pas d'évaluer leur conception et de vérifier leur mise en place. En ce qui a trait aux contrôles automatisés, l'auditeur peut cependant prévoir de tester l'efficacité du fonctionnement

des contrôles identifiés non pas en testant ces derniers directement, mais plutôt en identifiant et en testant les contrôles généraux informatiques qui en assurent le fonctionnement systématique. L'obtention d'éléments probants attestant la mise en place d'un contrôle manuel à un moment précis ne fournit pas d'éléments probants quant à son fonctionnement efficace à d'autres moments au cours de la période auditée. Les tests de l'efficacité du fonctionnement des contrôles, y compris des contrôles indirects, sont décrits plus en détail dans la norme ISA 330[45].

A181. Même si l'auditeur ne prévoit pas de tester l'efficacité du fonctionnement de contrôles identifiés, sa compréhension peut l'aider à concevoir des procédures de corroboration dont la nature, le calendrier et l'étendue sont fonction des risques d'anomalies significatives connexes.

Exemple :

Il est possible que les résultats des procédures d'évaluation des risques fournissent à l'auditeur une base pour la prise en compte, lors de la conception des sondages, des écarts pouvant affecter une population.

Déficiences du contrôle dans le système de contrôle interne de l'entité (Réf. : par. 27)

A182. Lors de l'évaluation de chacune des composantes du système de contrôle interne de l'entité[46], il se peut que l'auditeur juge que certaines des politiques de l'entité se rapportant à une composante donnée ne sont pas appropriées à la nature et aux circonstances de l'entité. Cela peut donner à l'auditeur des indices qui l'aideront à relever les déficiences du contrôle. Si l'auditeur a relevé une ou plusieurs déficiences du contrôle, il peut prendre en considération l'incidence de ces déficiences sur les procédures d'audit complémentaires à concevoir conformément à la norme ISA 330.

A183. Si l'auditeur a relevé une ou plusieurs déficiences du contrôle, la norme ISA 265[47] exige qu'il détermine si, individuellement ou en association, elles constituent des déficiences importantes. L'auditeur exerce son jugement professionnel pour déterminer si une déficience du contrôle constitue une déficience importante[48].

---

45 Norme ISA 330, paragraphes 8 à 11.

46 Alinéas 21 b), 22 b), 24 c), 25 c) et 26 d).

47 Norme ISA 265, *Communication des déficiences du contrôle interne aux responsables de la gouvernance et à la direction*, paragraphe 8.

48 Les paragraphes A6 et A7 de la norme ISA 265 énoncent des indices de déficiences importantes ainsi que des points à prendre en considération pour déterminer si une déficience ou une combinaison de déficiences constitue une déficience importante.

Exemples :

Voici des exemples de situations pouvant indiquer l'existence d'une déficience importante du contrôle :

- la détection d'une fraude de quelque ampleur que ce soit impliquant la haute direction ;
- l'identification de processus internes inadéquats liés à la communication des déficiences relevées par la fonction d'audit interne ;
- la présence de déficiences qui ont déjà été communiquées et qui n'ont pas été corrigées en temps opportun par la direction ;
- le fait que la direction n'ait pas répondu à des risques importants (par exemple, aucun contrôle mis en place relativement à ces risques) ;
- le retraitement d'états financiers déjà publiés.

Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives (Réf. : par. 28 à 37)

Raisons pour lesquelles l'auditeur identifie et évalue les risques d'anomalies significatives

A184. L'auditeur identifie et évalue les risques d'anomalies significatives pour déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires nécessaires à l'obtention d'éléments probants suffisants et appropriés. Grâce à ces éléments probants, l'auditeur est en mesure d'exprimer sur les états financiers une opinion présentant un risque d'audit suffisamment faible.

A185. Les informations réunies lors de la mise en œuvre des procédures d'évaluation des risques sont utilisées comme éléments probants à l'appui de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives. Par exemple, les éléments probants que l'auditeur obtient en évaluant la conception des contrôles identifiés et en déterminant si ces contrôles ont été mis en place dans la composante « activités de contrôle » sont utilisés à l'appui de son évaluation des risques. Ces éléments probants fournissent aussi à l'auditeur une base pour concevoir des réponses globales adaptées à son évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers, et pour concevoir et mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires dont la nature, le calendrier et l'étendue sont fonction de son évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions, conformément à la norme ISA 330.

Identification des risques d'anomalies significatives (Réf. : par. 28)

A186. L'auditeur identifie les risques d'anomalies significatives avant prise en considération des contrôles y afférents (c'est-à-dire qu'il tient compte du risque inhérent), en se fondant sur son analyse préliminaire des anomalies qui sont susceptibles (en d'autres mots, qui ont une possibilité raisonnable) de se produire et d'être significatives si elles se produisent[49].

A187. Comme elle fournit aussi une base pour la détermination des assertions pertinentes, l'identification des risques d'anomalies significatives aide l'auditeur à identifier les catégories d'opérations importantes, les soldes de comptes importants et les informations à fournir importantes.

[49] Norme ISA 200, paragraphe A15a.

Assertions

Raisons pour lesquelles l'auditeur se réfère aux assertions

A188. Lorsqu'il identifie et évalue les risques d'anomalies significatives, l'auditeur se réfère aux assertions pour examiner les différents types d'anomalies susceptibles de se produire. Les assertions pour lesquelles il y a un risque d'anomalies significatives identifié par l'auditeur constituent des assertions pertinentes.

Utilisation des assertions

A189. Lorsqu'il identifie et évalue les risques d'anomalies significatives, l'auditeur peut se référer aux catégories d'assertions mentionnées aux alinéas A190 a) et b) ci-après, ou encore les exprimer différemment pourvu que tous les aspects ci-dessous soient couverts. Il peut choisir de combiner les assertions concernant les catégories d'opérations et les événements, ainsi que les informations connexes, avec celles concernant les soldes de comptes et les informations connexes.

A190. Les assertions auxquelles l'auditeur se réfère lorsqu'il prend en considération les différents types d'anomalies potentielles peuvent entrer dans les catégories suivantes :

a) les assertions concernant les catégories d'opérations et les événements de la période auditée, ainsi que les informations connexes :

   i) réalité : les opérations et les événements qui ont été enregistrés, ou pour lesquels des informations ont été fournies, se sont produits et se rapportent à l'entité,

   ii) exhaustivité : toutes les opérations et tous les événements qui auraient dû être enregistrés l'ont bien été, et toutes les informations connexes qui auraient dû être fournies dans les états financiers l'ont bien été,

   iii) exactitude : les montants et autres données qui se rapportent à ces opérations et événements ont été enregistrés de façon appropriée, et les informations connexes ont été évaluées et présentées convenablement,

   iv) séparation des périodes : les opérations et les événements ont été enregistrés dans la bonne période,

   v) classement : les opérations et les événements ont été enregistrés dans les bons comptes,

   vi) présentation : les opérations et les événements sont regroupés ou ventilés convenablement et sont décrits clairement, et les informations connexes sont pertinentes et intelligibles, compte tenu des exigences du référentiel d'information financière applicable ;

b) les assertions concernant les soldes de comptes en fin de période, ainsi que les informations connexes :

   i) existence : les actifs, les passifs et les éléments de capitaux propres existent,

   ii) droits et obligations : l'entité détient ou contrôle les droits sur les actifs, et les passifs correspondent aux obligations de l'entité,

iii) exhaustivité : tous les actifs, tous les passifs et tous les éléments de capitaux propres qui auraient dû être enregistrés l'ont bien été, et toutes les informations connexes qui auraient dû être fournies dans les états financiers l'ont bien été,

iv) exactitude, évaluation et imputation : les actifs, les passifs et les éléments de capitaux propres ont été inscrits dans les états financiers pour les bons montants et tous les ajustements résultant de leur évaluation ou imputation ont été enregistrés de façon appropriée, et les informations connexes ont été évaluées et présentées convenablement,

v) classement : les actifs, les passifs et les éléments de capitaux propres ont été enregistrés dans les bons comptes,

vi) présentation : les actifs, les passifs et les éléments de capitaux propres sont regroupés ou ventilés convenablement et sont décrits clairement, et les informations connexes sont pertinentes et intelligibles, compte tenu des exigences du référentiel d'information financière applicable.

A191. L'auditeur peut également se référer aux assertions mentionnées aux alinéas A190 a) et b), en les adaptant au besoin, lorsqu'il prend en considération les différents types d'anomalies pouvant se trouver dans les informations fournies qui ne sont pas directement liées à des catégories d'opérations, événements ou soldes de comptes enregistrés.

Exemple :

L'entité peut être tenue, selon le référentiel d'information financière applicable, de décrire son exposition aux risques découlant d'instruments financiers et de préciser l'origine des risques, les objectifs, politiques et processus relatifs à la gestion des risques, et les méthodes suivies pour évaluer ces risques.

Considérations propres aux entités du secteur public

A192. Dans le cadre de ses assertions sur les états financiers, en sus des assertions mentionnées aux alinéas A190 a) et b), il arrive souvent que la direction d'une entité du secteur public déclare que les opérations et événements ont été réalisés conformément aux textes légaux ou réglementaires ou à d'autres textes émanant d'une autorité. De telles assertions peuvent être incluses dans l'étendue de l'audit des états financiers.

Risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers (Réf. : alinéa 28 a) et par. 30)

Raisons pour lesquelles l'auditeur identifie et évalue les risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers

A193. L'auditeur identifie les risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers pour déterminer si ces risques ont un effet généralisé sur les états financiers et si, de ce fait, ils nécessitent des réponses globales selon la norme ISA 330[50].

A194. Les risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers peuvent aussi avoir une incidence sur les assertions individuelles, et l'identification de ces risques peut aider l'auditeur à

[50] Norme ISA 330, paragraphe 5.

évaluer les risques d'anomalies significatives au niveau des assertions ainsi qu'à concevoir des procédures d'audit complémentaires pour répondre aux risques identifiés.

Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers

A195. Les risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers correspondent aux risques qui touchent de manière généralisée les états financiers pris dans leur ensemble et qui pourraient affecter de multiples assertions. Les risques de cette nature (par exemple le risque de contournement des contrôles par la direction) ne sont pas nécessairement des risques que l'on peut associer à des assertions précises au niveau d'une catégorie d'opérations, d'un solde de compte ou d'une information à fournir. Ils représentent plutôt des circonstances susceptibles d'augmenter de manière généralisée les risques d'anomalies significatives au niveau des assertions. Le fait d'évaluer si les risques identifiés touchent de manière généralisée les états financiers permet à l'auditeur de fonder son évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers. Dans d'autres cas, il se peut que l'auditeur identifie aussi plusieurs assertions qui sont susceptibles d'être affectées par le risque, ce qui peut avoir des conséquences sur l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions.

Exemple :

Aux prises avec des pertes d'exploitation et des problèmes de liquidité, l'entité compte sur un financement – qu'elle n'a pas encore obtenu – pour poursuivre ses activités. L'auditeur peut alors déterminer que l'application du principe comptable de continuité d'exploitation donne lieu à un risque d'anomalies significatives au niveau des états financiers. Dans cette situation, il pourrait être nécessaire d'appliquer un référentiel comptable sur la base des valeurs liquidatives, ce qui aurait probablement un effet généralisé sur l'ensemble des assertions.

A196. L'identification et l'évaluation par l'auditeur des risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers dépendent de sa compréhension du système de contrôle interne de l'entité (en particulier de l'environnement de contrôle, du processus d'évaluation des risques par l'entité et du processus de suivi du système de contrôle interne par l'entité) ainsi que :

- du résultat des évaluations connexes exigées par les alinéas 21 b), 22 b), 24 c) et 25 c) ;
- de toute déficience du contrôle relevée en application du paragraphe 27.

Plus particulièrement, les risques au niveau des états financiers peuvent découler de déficiences dans l'environnement de contrôle ou d'événements ou de situations externes, comme une détérioration de la conjoncture économique.

A197. La prise en compte des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes peut être particulièrement pertinente lorsque l'auditeur analyse les risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers.

Exemple :

Grâce à des demandes d'informations auprès de la direction, l'auditeur comprend que les états financiers de l'entité seront utilisés dans le cadre de discussions avec des prêteurs pour l'obtention de financement supplémentaire visant à maintenir un fonds de roulement. Cela peut l'amener à conclure que la vulnérabilité aux anomalies est accrue en raison de facteurs de risque de fraude

qui influent sur le risque inhérent (à savoir la vulnérabilité des états financiers aux anomalies significatives résultant de facteurs de risque ayant rapport aux informations financières mensongères, comme la surévaluation des actifs et des produits ainsi que la sous-évaluation des passifs et des charges pour favoriser l'obtention du financement).

A198. La compréhension de l'environnement de contrôle et des autres composantes du système de contrôle interne acquise par l'auditeur, notamment dans le cadre des évaluations connexes, peut amener celui-ci à douter de sa capacité à obtenir des éléments probants sur lesquels fonder son opinion d'audit, voire l'amener à démissionner lorsqu'il est possible de le faire selon les textes légaux ou réglementaires applicables.

Exemples :

- Après avoir évalué l'environnement de contrôle de l'entité, l'auditeur a des préoccupations au sujet de l'intégrité de la direction de l'entité. Il se peut que ces préoccupations soient assez graves pour l'amener à conclure que le risque que la direction ait intentionnellement inclus des informations fausses ou trompeuses dans les états financiers est tel qu'il lui est impossible de réaliser l'audit.
- Après avoir évalué le système d'information et les communications de l'entité, l'auditeur détermine qu'il y a eu une mauvaise gestion des changements importants apportés à l'environnement informatique, la surveillance exercée par la direction et les responsables de la gouvernance ayant été minime. L'état et la fiabilité des documents comptables de l'entité soulèvent donc des préoccupations importantes pour l'auditeur. Dans un tel cas, celui-ci peut conclure qu'il ne sera probablement pas en mesure de réunir des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder une opinion non modifiée sur les états financiers.

A199. La norme ISA 705 (révisée)[51] définit des exigences et fournit des indications sur la détermination des cas où l'auditeur se trouve amené à exprimer une opinion avec réserve ou à formuler une impossibilité d'exprimer une opinion ou, comme il peut être nécessaire dans certains cas, à démissionner lorsqu'il est possible de le faire selon les textes légaux ou réglementaires applicables.

Considérations propres aux entités du secteur public

A200. Dans le cas des entités du secteur public, l'identification des risques au niveau des états financiers peut se faire en tenant compte, entre autres, de questions relatives au climat politique, à l'intérêt public ou au caractère délicat des programmes concernés.

Risques d'anomalies significatives au niveau des assertions (Réf. : par. 28 b))

Des exemples d'événements et de situations pouvant indiquer l'existence possible d'anomalies qui pourraient s'avérer significatives sont présentés à l'**Annexe 2**, qui traite des facteurs de risque inhérent.

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

A201. Les risques d'anomalies significatives qui ne touchent pas les états financiers de manière généralisée sont des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions.

Assertions pertinentes, et catégories d'opérations importantes, soldes de comptes importants et informations à fournir importantes (Réf. : par. 29)

Raisons pour lesquelles l'auditeur détermine les assertions pertinentes ainsi que les catégories d'opérations importantes, les soldes de comptes importants et les informations à fournir importantes

A202. La détermination des assertions pertinentes ainsi que des catégories d'opérations importantes, des soldes de comptes importants et des informations à fournir importantes fournit à l'auditeur une base pour délimiter la compréhension qu'il doit acquérir du système d'information de l'entité conformément à l'alinéa 25 a). Cette compréhension peut aider l'auditeur à identifier et à évaluer les risques d'anomalies significatives (voir le paragraphe A86).

Outils et techniques automatisés

A203. L'auditeur peut avoir recours à des techniques automatisées pour faciliter l'identification des catégories d'opérations importantes, des soldes de comptes importants et des informations à fournir importantes.

Exemples :

- Pour comprendre la nature, la source, la taille et le volume des opérations d'une population donnée, il est possible d'analyser celle-ci dans son ensemble au moyen d'outils et de techniques automatisés. L'application de techniques automatisées peut notamment permettre à l'auditeur de voir qu'un compte à solde nul en fin de période se compose de nombreuses opérations et écritures de journal de sens contraire effectuées durant la période, ce qui indique que le solde de compte ou la catégorie d'opérations peut être important (ce peut être le cas d'un compte provisoire pour la paie, par exemple). Par ailleurs, il se peut que l'analyse d'un compte provisoire pour la paie fasse ressortir des frais qui ont été remboursés à la direction (et à d'autres employés). Comme ces remboursements sont versés à des parties liées, il peut s'agir d'une information à fournir importante.
- Grâce à l'analyse du cheminement des opérations génératrices de produits d'une population donnée, il peut être plus facile pour l'auditeur d'identifier une catégorie d'opérations importante n'ayant pas déjà été identifiée.

Informations à fournir potentiellement importantes

A204. Les informations à fournir importantes comprennent les informations tant quantitatives que qualitatives auxquelles sont associées une ou plusieurs assertions pertinentes. Parmi les informations à fournir qui ont des aspects qualitatifs et qui, en raison de leur éventuelle association à des assertions pertinentes, peuvent être jugées importantes par l'auditeur, il y a celles qui portent, par exemple, sur :

- les liquidités ou les clauses restrictives, lorsque l'entité éprouve des difficultés financières ;
- les événements ou les circonstances qui ont mené à la comptabilisation d'une perte de valeur ;
- les principales sources d'incertitude d'estimation, notamment les hypothèses quant à l'avenir ;

- la nature d'un changement de méthode comptable et les autres informations pertinentes exigées par le référentiel d'information financière applicable, lorsque, par exemple, l'on s'attend à ce que de nouvelles exigences en matière d'information financière aient une incidence importante sur la situation financière de l'entité et sur sa performance financière ;
- les accords de paiement fondé sur des actions, notamment les informations sur la manière dont les montants comptabilisés ont été déterminés, et d'autres informations pertinentes ;
- les parties liées et les opérations entre parties liées ;
- les analyses de sensibilité, y compris les effets des changements dans les hypothèses retenues aux fins des techniques d'évaluation de l'entité, visant à permettre aux utilisateurs de comprendre l'incertitude d'évaluation sous-jacente à un montant comptabilisé ou communiqué.

Évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions

Évaluation du risque inhérent (Réf. : par. 31 à 33)

Évaluation de la probabilité et de l'ampleur des anomalies (Réf. : par. 31)

Raisons pour lesquelles l'auditeur évalue la probabilité et l'ampleur des anomalies

A205. L'auditeur évalue, pour chacun des risques d'anomalies significatives identifiés, la probabilité qu'une anomalie se produise et l'ampleur qu'elle pourrait prendre, le cas échéant, parce que c'est l'importance de la combinaison que forment ces deux variables qui détermine où se situent ces risques sur l'échelle de risque inhérent, et que cette information aide l'auditeur à concevoir des procédures d'audit complémentaires pour répondre aux risques.

A206. L'évaluation du risque inhérent pour les risques d'anomalies significatives identifiés aide aussi l'auditeur à identifier les risques importants en vue de leur donner les réponses spécifiques exigées par la norme ISA 330 et d'autres normes ISA.

A207. Les facteurs de risque inhérent ont une incidence sur l'évaluation que fait l'auditeur de la probabilité et de l'ampleur des anomalies pour les risques d'anomalies significatives qu'il a identifiés au niveau des assertions. Plus une catégorie d'opérations, un solde de compte ou une information à fournir sont susceptibles de comporter des anomalies significatives, plus le risque inhérent est susceptible d'être évalué comme étant élevé. La prise en compte de la mesure dans laquelle les facteurs de risque inhérent influent sur la possibilité qu'une assertion comporte une anomalie aide l'auditeur à évaluer adéquatement le risque inhérent, pour les risques d'anomalies significatives identifiés au niveau des assertions, et à concevoir des réponses plus précises pour y répondre.

Échelle de risque inhérent

A208. Lors de son évaluation du risque inhérent, l'auditeur exerce son jugement professionnel pour déterminer l'importance de la combinaison que forment la probabilité et l'ampleur d'une anomalie.

A209. L'évaluation du risque inhérent pour un risque d'anomalies significatives donné au niveau des assertions consiste à juger où se situe le risque sur l'échelle de risque inhérent, dans une fourchette allant de « faible » à « élevé ». Ce jugement peut dépendre de la nature, de la taille et de la complexité de l'entité, et tient compte de l'évaluation de la probabilité et de l'ampleur des anomalies ainsi que des facteurs de risque inhérent.

A210. Pour déterminer la probabilité d'une anomalie, l'auditeur prend en considération la possibilité que cette anomalie se produise, compte tenu des facteurs de risque inhérent.

A211. Pour déterminer l'ampleur d'une anomalie potentielle, l'auditeur prend en considération ses aspects qualitatifs et quantitatifs (c'est-à-dire que les anomalies dans des assertions concernant des catégories d'opérations, des soldes de comptes ou des informations à fournir peuvent être jugées significatives en raison de leur ordre de grandeur, de leur nature ou des circonstances les entourant).

A212. L'auditeur se réfère à l'importance de la combinaison que forment la probabilité et l'ampleur d'une anomalie potentielle pour déterminer où se situe le risque inhérent sur l'échelle de risque inhérent (c'est-à-dire à l'intérieur de la fourchette). Plus l'importance de cette combinaison est élevée, plus le risque inhérent sera évalué comme étant élevé ; plus elle est faible, plus le risque inhérent sera évalué comme étant faible.

A213. Pour qu'un risque soit évalué comme étant élevé sur l'échelle de risque inhérent, il n'est pas nécessaire que l'anomalie ait à la fois une grande ampleur et une probabilité élevée selon l'évaluation que fait l'auditeur. C'est plutôt le point d'intersection de l'ampleur et de la probabilité de l'anomalie significative qui détermine où se situe le risque inhérent sur l'échelle de risque inhérent (risque élevé ou faible). Différentes combinaisons de probabilité et d'ampleur peuvent donc donner lieu à un risque inhérent élevé (par exemple, une faible probabilité, combinée à une très grande ampleur, peut donner lieu à un risque élevé).

A214. Aux fins de l'élaboration de stratégies appropriées en réponse aux risques d'anomalies significatives, l'auditeur peut, d'après son évaluation du risque inhérent, désigner les risques d'anomalies significatives en fonction de catégories sur l'échelle de risque inhérent. Ces catégories peuvent être établies de différentes manières. Quel que soit le type de catégorie utilisé, l'évaluation du risque inhérent par l'auditeur est appropriée lorsque la conception et la mise en œuvre de procédures d'audit complémentaires en réponse aux risques d'anomalies significatives identifiés au niveau des assertions prennent adéquatement en compte cette évaluation du risque inhérent et les raisons qui la sous-tendent.

Risques d'anomalies significatives généralisés au niveau des assertions (Réf. : alinéa 31 b))

A215. Lorsque l'auditeur procède à l'évaluation des risques d'anomalies significatives qu'il a identifiés au niveau des assertions, il peut conclure que certains des risques d'anomalies significatives touchent de manière plus généralisée les états financiers dans leur ensemble et qu'ils sont susceptibles d'affecter de nombreuses assertions, auquel cas l'auditeur peut revoir l'identification des risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers.

A216. Lorsque les risques d'anomalies significatives sont identifiés au niveau des états financiers en raison de leur effet généralisé sur plusieurs assertions, et qu'ils peuvent être associés à des assertions précises, l'auditeur doit en tenir compte dans son évaluation du risque inhérent pour ce qui est des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions.

Considérations propres aux entités du secteur public

A217. Lorsqu'il exerce son jugement professionnel pour évaluer les risques d'anomalies significatives, l'auditeur d'une entité du secteur public peut tenir compte de la complexité des textes réglementaires et des directives ainsi que des risques de non-conformité aux autorisations.

Risques importants (Réf. : par. 32)

Raisons pour lesquelles l'auditeur identifie les risques importants et leur incidence sur l'audit

A218. L'identification des risques importants permet à l'auditeur d'accorder une plus grande attention aux risques qui se situent dans la partie supérieure de l'échelle, grâce à la mise en œuvre de certaines réponses requises. Par exemple :

- le sous-alinéa 26 a)i) exige de l'auditeur qu'il identifie les contrôles visant à répondre à des risques importants, et l'alinéa 26 d) exige qu'il détermine si ces contrôles ont été conçus efficacement et mis en place ;
- la norme ISA 330 exige de l'auditeur qu'il teste les contrôles liés aux risques importants dans la période sur laquelle porte sa mission (s'il a l'intention de s'appuyer sur l'efficacité du fonctionnement de ces contrôles), et qu'il planifie et mette en œuvre des procédures de corroboration répondant spécifiquement aux risques importants identifiés[52] ;
- la norme ISA 330 exige de l'auditeur qu'il obtienne des éléments probants d'autant plus convaincants que, selon son évaluation, le risque est considéré comme élevé[53] ;
- la norme ISA 260 (révisée) exige de l'auditeur qu'il communique aux responsables de la gouvernance les risques importants qu'il a identifiés[54] ;
- la norme ISA 701 exige de l'auditeur qu'il prenne en considération les risques importants dans sa détermination des questions ayant nécessité une attention importante de sa part et qui peuvent donc constituer des questions clés de l'audit[55] ;
- la revue de la documentation de l'audit par l'associé responsable de la mission, en temps opportun à des stades appropriés au cours de l'audit, permet la résolution des questions importantes, notamment des risques importants, dans un délai approprié, au plus tard à la date du rapport de l'auditeur, à la satisfaction de l'associé responsable de la mission[56] ;
- la norme ISA 600 exige une plus grande intervention de la part de l'associé responsable de l'audit du groupe si un risque important a été identifié au niveau d'une composante du groupe, et exige également que l'équipe affectée à l'audit du groupe dirige les travaux à réaliser à l'égard de la composante par l'auditeur de la composante[57].

Identification des risques importants

A219. Pour identifier les risques importants, l'auditeur peut d'abord identifier les risques d'anomalies significatives qu'il a évalués comme étant élevés sur l'échelle de risque inhérent, ce qui lui fournira une base pour trouver ceux qui pourraient se situer près de l'extrémité supérieure de l'échelle. La signification de « près de l'extrémité supérieure de l'échelle de risque inhérent » différera d'une entité à l'autre, et possiblement d'une période à l'autre pour une même entité. Elle peut dépendre de la nature et des circonstances de l'entité pour laquelle le risque est évalué.

---

[52] Norme ISA 330, paragraphes 15 et 21.

[53] Norme ISA 330, alinéa 7 b).

[54] Norme ISA 260 (révisée), paragraphe 15.

[55] Norme ISA 701, *Communication des questions clés de l'audit dans le rapport de l'auditeur indépendant*, paragraphe 9.

[56] Norme ISA 220, paragraphes 17 et A19.

[57] Norme ISA 600, paragraphes 30 et 31.

A220. L'identification des risques d'anomalies significatives qui, selon l'évaluation de l'auditeur, se situent près de l'extrémité supérieure de l'échelle de risque inhérent et qui, par conséquent, sont des risques importants, relève du jugement professionnel, à moins qu'il ne s'agisse d'un type de risque pour lequel il est précisé qu'il doit être traité comme un risque important conformément aux exigences d'une autre norme ISA. La norme ISA 240 contient d'autres exigences et indications concernant l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes[58].

Exemples :

- Pour une chaîne de supermarchés, la trésorerie sera normalement considérée comme un poste présentant une probabilité élevée d'anomalie en raison du risque de détournement, mais l'ampleur de l'anomalie potentielle sera généralement très faible, car les établissements gardent peu d'argent comptant. Il est peu probable que la combinaison de ces deux facteurs sur l'échelle de risque inhérent amène l'auditeur à considérer que l'existence de la trésorerie présente un risque important.
- Une entité mène des négociations en vue de la vente de l'une de ses branches d'activité. Après avoir analysé l'incidence de cette vente sur la dépréciation du goodwill, l'auditeur peut déterminer qu'il y a une probabilité élevée d'anomalie et que l'ampleur que pourrait prendre l'anomalie est grande, compte tenu des facteurs de risque inhérent que sont la subjectivité, l'incertitude et la vulnérabilité à un parti pris de la direction ou à d'autres facteurs de risque de fraude. Il peut alors déterminer que la dépréciation du goodwill présente un risque important.

A221. L'auditeur tient aussi compte de l'incidence relative des facteurs de risque inhérent dans son évaluation du risque inhérent. Plus l'incidence des facteurs de risque inhérent est faible, plus il est probable que le risque sera évalué comme étant faible. Les risques d'anomalies significatives qui peuvent être considérés comme présentant un risque inhérent plus élevé – et, donc, être identifiés comme des risques importants – peuvent découler notamment des éléments suivants :

- les opérations pour lesquelles il existe de multiples traitements comptables acceptables, ce qui donne lieu à une certaine subjectivité ;
- les estimations comptables qui présentent un degré élevé d'incertitude d'estimation ou qui nécessitent l'utilisation de modèles complexes ;
- la complexité de la collecte et du traitement des données à l'appui des soldes de comptes ;
- les soldes de comptes ou les informations quantitatives qui nécessitent des calculs complexes ;
- les principes comptables qui peuvent faire l'objet d'interprétations différentes ;
- des changements survenus dans les activités de l'entité qui amènent des changements de traitements comptables, comme les fusions et acquisitions.

[58] Norme ISA 240, paragraphes 26 à 28.

Risques pour lesquels les procédures de corroboration ne peuvent fournir à elles seules des éléments probants suffisants et appropriés (Réf. : par. 33)

Raisons pour lesquelles l'auditeur doit identifier les risques pour lesquels les procédures de corroboration ne peuvent fournir à elles seules des éléments probants suffisants et appropriés

A222. Dans certaines circonstances, en raison de la nature d'un risque d'anomalies significatives et des contrôles visant à répondre à ce risque, il se peut que la seule façon d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés soit de tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles. L'auditeur est donc tenu d'identifier de tels risques en raison de leurs conséquences sur les procédures d'audit complémentaires à concevoir et à mettre en œuvre, conformément à la norme ISA 330, en réponse aux risques d'anomalies significatives au niveau des assertions.

A223. Le sous-alinéa 26 a)iii) exige aussi l'identification des contrôles visant à répondre aux risques pour lesquels les procédures de corroboration ne peuvent fournir à elles seules des éléments probants suffisants et appropriés, étant donné que l'auditeur doit, conformément à la norme ISA 330[59], concevoir et mettre en œuvre des tests sur ces contrôles.

Identification des risques pour lesquels les procédures de corroboration ne peuvent fournir à elles seules des éléments probants suffisants et appropriés

A224. Lorsque des opérations courantes font l'objet d'un traitement hautement automatisé nécessitant peu ou pas d'intervention manuelle, il peut s'avérer impossible de mettre en œuvre uniquement des procédures de corroboration à l'égard du risque. Il peut en être ainsi lorsqu'une partie importante des informations de l'entité sont générées, enregistrées, traitées ou communiquées sous forme électronique seulement, comme dans un système d'information dont l'ensemble des applications informatiques sont hautement intégrées. Dans un tel cas :

- il se peut que les éléments probants ne soient disponibles que sous forme électronique, et leur caractère suffisant et approprié dépend habituellement de l'efficacité des contrôles liés à l'exactitude et à l'exhaustivité ;
- le risque qu'une information soit générée ou modifiée de manière inappropriée sans que cela soit détecté peut être plus élevé lorsque les contrôles pertinents ne fonctionnent pas efficacement.

Exemple :

Des procédures de corroboration ne peuvent généralement pas fournir à elles seules des éléments probants suffisants et appropriés sur les produits d'une entité de télécommunications. En effet, il n'existe pas d'éléments probants sous une forme observable sur les appels effectués ou les données transmises. Habituellement, on mène plutôt de nombreux tests des contrôles pour confirmer que la durée des appels et la transmission des données sont correctement saisies (par exemple en minutes ou en volume de téléchargement) et enregistrées dans le système de facturation de l'entité.

A225. La norme ISA 540 (révisée) fournit des indications supplémentaires sur les estimations comptables, notamment en ce qui concerne les risques pour lesquels les procédures de corroboration ne peuvent

[59] Norme ISA 330, paragraphe 8.

fournir à elles seules des éléments probants suffisants et appropriés[60]. Dans le cas des estimations comptables, ces risques peuvent être liés non seulement au traitement automatisé, mais aussi aux modèles complexes.

Évaluation du risque lié au contrôle (Réf. : par. 34)

A226. Le fait que l'auditeur prévoie ou non de tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles dépend de ses attentes quant au fonctionnement efficace de ces contrôles et lui fournit une base pour évaluer le risque lié au contrôle. Les attentes initiales de l'auditeur quant à l'efficacité du fonctionnement des contrôles sont fondées sur son évaluation de la conception des contrôles identifiés de la composante « activités de contrôle » et sa vérification de leur mise en place. L'auditeur pourra confirmer ces attentes initiales après avoir testé l'efficacité du fonctionnement des contrôles conformément à la norme ISA 330. Si, contrairement aux attentes, les contrôles ne fonctionnent pas efficacement, il faudra que l'auditeur révise son évaluation du risque lié au contrôle, conformément au paragraphe 37.

A227. L'auditeur peut s'y prendre de différentes façons pour évaluer le risque lié au contrôle, en fonction des techniques ou des méthodes d'audit qu'il privilégie, et pour décrire cette évaluation.

A228. Si l'auditeur prévoit de tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles, il peut être nécessaire qu'il teste une combinaison de contrôles pour confirmer ses attentes à l'égard du fonctionnement efficace des contrôles. L'auditeur peut prévoir de tester des contrôles directs et indirects, y compris des contrôles généraux informatiques, et, le cas échéant, tenir compte de leur incidence combinée attendue lorsqu'il évalue le risque lié au contrôle. Si le contrôle qui sera testé ne répond que partiellement au risque inhérent évalué, l'auditeur détermine comment cela se répercute sur les procédures d'audit complémentaires à concevoir pour ramener le risque d'audit à un niveau suffisamment faible.

A229. Lorsque l'auditeur prévoit de tester l'efficacité du fonctionnement d'un contrôle automatisé, il peut également prévoir de tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles généraux informatiques pertinents qui favorisent le fonctionnement continu de ce contrôle automatisé pour répondre aux risques découlant du recours à l'informatique et pour fonder son attente à l'égard du fonctionnement efficace du contrôle automatisé tout au long de la période. Lorsque l'auditeur s'attend à ce que les contrôles généraux informatiques pertinents soient inefficaces, cela peut avoir une incidence sur son évaluation du risque lié au contrôle au niveau des assertions, et il peut être nécessaire que les procédures d'audit complémentaires comprennent des procédures de corroboration pour répondre aux risques découlant du recours à l'informatique qui sont applicables. La norme ISA 330 fournit des

[60] Norme ISA 540 (révisée), paragraphes A87 à A89.

indications supplémentaires concernant les procédures que l'auditeur peut mettre en œuvre dans ces circonstances[61].

Évaluation des éléments probants obtenus au moyen des procédures d'évaluation des risques (Réf. : par. 35)

Raisons pour lesquelles l'auditeur évalue les éléments probants obtenus au moyen des procédures d'évaluation des risques

A230. Les éléments probants obtenus au moyen des procédures d'évaluation des risques fournissent à l'auditeur une base pour l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives – base sur laquelle il s'appuie pour concevoir des procédures d'audit complémentaires dont la nature, le calendrier et l'étendue sont fonction de son évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions, conformément à la norme ISA 330. Par conséquent, les éléments probants obtenus au moyen des procédures d'évaluation des risques fournissent une base pour l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs, au niveau des états financiers et au niveau des assertions.

Évaluation des éléments probants

A231. Les éléments probants obtenus au moyen des procédures d'évaluation des risques comprennent à la fois les informations qui étayent et corroborent les assertions de la direction et les informations qui les contredisent[62].

Esprit critique

A232. Lors de son évaluation des éléments probants obtenus au moyen des procédures d'évaluation des risques, l'auditeur se demande s'il a acquis une compréhension de l'entité et de son environnement, du référentiel d'information financière applicable et du système de contrôle interne de l'entité qui est suffisante pour lui permettre d'identifier les risques d'anomalies significatives, et s'il existe des éléments probants contradictoires, ce qui pourrait révéler l'existence d'un risque d'anomalies significatives.

Catégories d'opérations, soldes de comptes et informations à fournir qui, sans être importants, sont significatifs (Réf. : par. 36)

A233. Comme il est expliqué dans la norme ISA 320[63], le caractère significatif et le risque d'audit sont pris en considération lors de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives dans les catégories d'opérations, les soldes de comptes et les informations à fournir. La détermination d'un seuil de signification relève du jugement professionnel de l'auditeur et est influencée par sa perception des besoins d'information financière des utilisateurs des états financiers[64]. Aux fins de l'application de la présente norme ISA et du paragraphe 18 de la norme ISA 330, les catégories d'opérations, soldes de comptes et informations à fournir sont significatifs s'il est raisonnable de s'attendre à ce que leur omission, leur inexactitude ou leur obscurcissement puisse influencer les

---

[61] Norme ISA 330, paragraphes A29 et A30.

[62] Norme ISA 500, paragraphe A1.

[63] Norme ISA 320, paragraphe A1.

[64] Norme ISA 320, paragraphe 4.

décisions économiques que les utilisateurs des états financiers prennent en se fondant sur les états financiers pris dans leur ensemble.

A234. Il peut y avoir des catégories d'opérations, soldes de comptes ou informations à fournir qui, sans être des catégories d'opérations importantes, des soldes de comptes importants ou des informations à fournir importantes (c'est-à-dire qu'ils ne font pas l'objet d'assertions pertinentes), sont significatifs.

> **Exemple :**
>
> L'entité peut avoir fourni des informations sur la rémunération des dirigeants à l'égard desquelles l'auditeur n'a pas identifié de risque d'anomalies significatives. Toutefois, l'auditeur peut déterminer, en se fondant sur les considérations énoncées au paragraphe A233, que ces informations sont significatives.

A235. La norme ISA 330 traite des procédures d'audit à mettre en œuvre à l'égard des catégories d'opérations, soldes de comptes et informations à fournir qui, sans être importants, sont significatifs[65]. Si l'auditeur détermine, en application du paragraphe 29, qu'une catégorie d'opérations, un solde de compte ou des informations à fournir sont importants, cette catégorie d'opérations, ce solde de compte ou ces informations à fournir sont significatifs aux fins de l'application du paragraphe 18 de la norme ISA 330.

Révision de l'évaluation des risques (Réf. : par. 37)

A236. Pendant l'audit, il se peut que l'auditeur prenne connaissance de nouvelles informations ou d'autres informations qui diffèrent sensiblement des informations ayant servi à son évaluation des risques.

> **Exemple :**
>
> L'évaluation des risques par l'entité peut reposer sur l'attente du fonctionnement efficace de certains contrôles. En testant ces contrôles, l'auditeur peut obtenir des éléments probants indiquant que les contrôles ne fonctionnaient pas efficacement à des moments pertinents au cours de l'audit. De même, lors de la mise en œuvre de procédures de corroboration, l'auditeur peut détecter des anomalies dont les montants ou la fréquence ne sont pas compatibles avec son évaluation des risques. Il se peut alors que l'évaluation initiale des risques ne reflète pas adéquatement la situation réelle de l'entité et que les procédures d'audit complémentaires prévues ne soient pas efficaces pour détecter les anomalies significatives. Les paragraphes 16 et 17 de la norme ISA 330 fournissent des indications supplémentaires concernant l'évaluation de l'efficacité du fonctionnement des contrôles.

Documentation (Réf. : par. 38)

A237. Dans le cas de missions récurrentes, certains éléments de la documentation d'audits antérieurs peuvent être réutilisés, après mise à jour au besoin pour refléter les changements survenus dans les activités ou les processus de l'entité.

A238. La norme ISA 230 mentionne notamment qu'il se peut qu'il n'existe pas de façon unique de documenter l'exercice de l'esprit critique, mais que la documentation de l'audit peut néanmoins

[65] Norme ISA 330, paragraphe 18.

attester que l'auditeur a fait preuve d'esprit critique[66]. Par exemple, lorsque certains éléments probants obtenus au moyen des procédures d'évaluation des risques corroborent les assertions de la direction et que d'autres les contredisent, la documentation peut mentionner comment l'auditeur a évalué ces éléments probants. Elle peut décrire, notamment, les jugements professionnels que l'auditeur a portés pour évaluer si les éléments probants fournissent une base appropriée pour son identification et son évaluation des risques d'anomalies significatives. Voici des exemples d'autres exigences de la présente norme ISA pour lesquelles la documentation peut attester que l'auditeur a fait preuve d'esprit critique :

- le paragraphe 13, qui exige que l'auditeur conçoive et mette en œuvre les procédures d'évaluation des risques en évitant tout parti pris qui favoriserait l'obtention d'éléments probants corroborant l'existence de risques ou l'exclusion d'éléments probants contredisant l'existence de risques ;
- le paragraphe 17, qui exige que les membres clés de l'équipe de mission s'entretiennent de l'application du référentiel d'information financière applicable ainsi que de la vulnérabilité des états financiers de l'entité aux anomalies significatives ;
- l'alinéa 19 b) et le paragraphe 20, qui exigent que l'auditeur acquière une compréhension des raisons des changements dans les méthodes comptables retenues par l'entité et qu'il évalue si ces méthodes sont appropriées et si elles sont conformes au référentiel d'information financière applicable ;
- les alinéas 21 b), 22 b), 23 b), 24 c), 25 c), 26 d) et le paragraphe 27, qui exigent que l'auditeur évalue, après avoir acquis la compréhension requise, si les composantes du système de contrôle interne de l'entité sont appropriées aux circonstances de celle-ci, compte tenu de la nature et de la complexité de l'entité, et qu'il détermine si une ou plusieurs déficiences du contrôle ont été relevées ;
- le paragraphe 35, qui exige que l'auditeur tienne compte de tous les éléments probants obtenus au moyen des procédures d'évaluation des risques, que ces éléments corroborent ou contredisent les assertions de la direction, et qu'il évalue si ces éléments probants fournissent une base appropriée pour l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives ;
- le paragraphe 36, qui exige que l'auditeur évalue si le jugement qu'il a porté en déterminant qu'il n'y avait pas de risques d'anomalies significatives relativement aux catégories d'opérations, aux soldes de comptes et aux informations à fournir qui sont significatifs demeure approprié.

Adaptabilité

A239. La façon dont l'auditeur consigne dans son dossier les informations exigées au paragraphe 38 relève de son jugement professionnel.

A240. Il peut être nécessaire de constituer une documentation plus détaillée – suffisante pour permettre à un auditeur expérimenté et n'ayant pas jusqu'alors participé à l'audit de comprendre la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit mises en œuvre – pour étayer les raisons motivant les jugements difficiles qui ont été portés.

A241. Dans le cas des audits d'entités peu complexes, la forme et l'étendue de la documentation peuvent être simples et relativement succinctes. La forme et l'étendue de la documentation dépendent de la

[66] Norme ISA 230, paragraphe A7.

nature, de la taille et de la complexité de l'entité et de son système de contrôle interne, de l'information disponible auprès de l'entité ainsi que des méthodes et de la technologie employées au cours de l'audit. Il n'est pas nécessaire de consigner en dossier tous les aspects de la compréhension de l'entité acquise par l'auditeur et des questions qui s'y rattachent. Les éléments clés[67] de cette compréhension consignés par l'auditeur dans ses dossiers peuvent comprendre ceux sur lesquels il a fondé son évaluation des risques d'anomalies significatives. Toutefois, l'auditeur n'est pas tenu de consigner en dossier chaque facteur de risque inhérent pris en compte dans l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions.

Exemple :

Dans le cas des audits d'entités peu complexes, la documentation de l'audit peut être intégrée dans la documentation de l'auditeur sur la stratégie générale d'audit et le plan de mission[68]. De même, par exemple, les résultats de l'évaluation des risques peuvent être consignés séparément ou être intégrés à la documentation de l'auditeur sur les procédures d'audit complémentaires[69].

[67] Norme ISA 230, paragraphe 8.

[68] Norme ISA 300, *Planification d'un audit d'états financiers*, paragraphes 7, 9 et A11

[69] Norme ISA 330, paragraphe 28.

Annexe 1

(Réf. : par. A61 à A67)

Éléments à prendre en considération pour acquérir une compréhension de l'entité et de son modèle d'entreprise

La présente annexe décrit les objectifs et l'objet du modèle d'entreprise et contient des exemples d'éléments que l'auditeur peut prendre en considération pour acquérir une compréhension des activités de l'entité qui s'inscrivent dans un tel modèle. La compréhension du modèle d'entreprise de l'entité et de la manière dont celui-ci est influencé par la stratégie et les objectifs d'affaires peut aider l'auditeur à identifier les risques d'entreprise qui peuvent avoir une incidence sur les états financiers. Elle peut également faciliter l'identification des risques d'anomalies significatives.

Objectifs et objet du modèle d'entreprise de l'entité

1. Le modèle d'entreprise décrit ce en quoi consistent, d'après l'entité, sa structure organisationnelle, son fonctionnement ou la portée de ses activités, ses branches d'activité (y compris les concurrents et les clients pour chacune de ces branches), de même que ses processus, ses possibilités de croissance, son degré de mondialisation, son cadre réglementaire et son utilisation des technologies. Il décrit comment l'entité s'y prend pour créer, préserver ou obtenir de la valeur financière ou autre pour ses parties prenantes.

2. Les stratégies sont les approches au moyen desquelles la direction prévoit d'atteindre les objectifs de l'entité, notamment la manière dont elle prévoit de répondre aux risques et de tirer profit des occasions qui se présentent. La direction les modifie au fil du temps afin de tenir compte des changements qui touchent ses objectifs ou les circonstances internes et externes de l'entité.

3. Le modèle d'entreprise décrit généralement :

   - la portée des activités de l'entité et les raisons pour lesquelles l'entité exerce ces activités ;
   - la structure de l'entité et l'ampleur de ses activités ;
   - les marchés ou les secteurs géographiques ou démographiques dans lesquels l'entité exerce ses activités, y compris le maillon de la chaîne de valeur dont elle fait partie, de même que la façon dont elle intervient dans ces marchés ou secteurs (principaux produits, segments de marché, méthodes de distribution) et ce qui la démarque de ses concurrents ;
   - les processus opérationnels ou les processus de fonctionnement de l'entité (en ce qui concerne, par exemple, les activités d'investissement, de financement ou d'exploitation), en mettant l'accent sur les aspects des processus opérationnels qui sont importants au regard de la création, de la préservation ou de l'obtention de valeur ;
   - les ressources (financières, humaines, intellectuelles, environnementales, technologiques ou autres) et autres intrants ou relations (clients, concurrents, fournisseurs, employés ou autres) qui sont essentiels ou importants pour sa réussite ;
   - la manière dont on a recours à l'informatique, dans ce modèle d'entreprise, pour permettre à l'entité d'interagir avec ses clients, ses fournisseurs, ses prêteurs et ses autres parties prenantes, que ce soit au moyen d'interfaces informatiques ou d'autres outils technologiques.

4. Un risque d'entreprise peut avoir des conséquences immédiates sur le risque d'anomalies significatives pour des catégories d'opérations, soldes de comptes et informations à fournir, tant au niveau des assertions qu'au niveau des états financiers. Par exemple, le risque d'entreprise découlant d'une détérioration importante de la valeur marchande des biens immobiliers peut accroître le risque d'anomalies significatives relativement à l'assertion sur l'évaluation d'un prêteur qui consent des prêts à moyen terme garantis par des biens immobiliers. Cependant, le même risque peut avoir des conséquences à plus long terme, particulièrement lorsqu'il se conjugue avec une grave récession qui fait augmenter le risque sous-jacent de pertes de crédit pour la durée de vie des prêts. L'exposition au risque de pertes de crédit qui résulte de la combinaison de ces deux facteurs peut jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, et cela peut avoir une incidence sur les conclusions de la direction et de l'auditeur quant au caractère approprié de l'application par la direction du principe comptable de continuité d'exploitation et quant à l'existence ou non d'une incertitude significative. La question de savoir si un risque d'entreprise peut donner lieu à un risque d'anomalies significatives est donc examinée à la lumière des circonstances propres à l'entité. Des exemples d'événements et de situations desquels peuvent découler des risques d'anomalies significatives sont présentés à l'**Annexe 2**.

Activités de l'entité

5. Voici des exemples d'éléments que l'auditeur peut prendre en considération pour acquérir une compréhension des activités de l'entité (lesquelles s'inscrivent dans son modèle d'entreprise) :

   a) Exploitation :

      - nature des sources de revenus, des produits ou services, et des marchés, y compris le recours au commerce électronique, notamment les ventes et les activités de marketing sur Internet ;
      - conduite des activités (par exemple, phases et méthodes de production ou activités exposées à des risques environnementaux) ;
      - alliances, coentreprises et activités de sous-traitance ou d'externalisation ;
      - dispersion géographique et segmentation sectorielle ;
      - emplacement des installations de production, des entrepôts et des bureaux, emplacement et quantités des stocks ;
      - principaux clients et fournisseurs importants de biens et de services, conditions d'emploi (y compris l'existence de conventions collectives, de régimes de retraite et d'autres avantages postérieurs à l'emploi, de plans d'options sur actions ou primes de rendement, ainsi que la réglementation des pouvoirs publics en matière de travail) ;
      - activités et frais de recherche et de développement ;
      - opérations avec des parties liées.

   b) Investissements et activités d'investissement :

      - acquisitions ou cessions envisagées ou réalisées récemment ;
      - achats et cessions de valeurs mobilières et de prêts ;
      - dépenses en immobilisations ;

- participations dans des entités non consolidées, y compris dans des sociétés de personnes et des entités ad hoc que l'entité ne contrôle pas ainsi que des coentreprises.

c) Financement et activités de financement :

- structure du capital des principales filiales et entités associées, y compris les structures consolidées et non consolidées ;
- structure de la dette et modalités y afférentes, y compris les opérations de financement hors bilan et les contrats de location ;
- propriétaires réels (par exemple, propriétaires nationaux, propriétaires étrangers, réputation et expérience en affaires) et parties liées ;
- utilisation d'instruments financiers dérivés.

Nature des entités ad hoc

6. Une entité ad hoc (parfois désignée par l'expression « structure d'accueil ») est une entité qui est généralement créée pour remplir un objectif précis et bien défini, par exemple mettre en œuvre un contrat de location, effectuer une titrisation d'actifs financiers ou mener des activités de recherche et développement. Elle peut prendre la forme d'une société de capitaux, d'une fiducie, d'une société de personnes ou d'une entité sans personnalité morale. L'entité pour le compte de laquelle l'entité ad hoc a été créée peut souvent lui transférer des actifs (dans le cadre d'une opération de décomptabilisation impliquant des actifs financiers, par exemple), obtenir le droit d'en utiliser les actifs ou lui fournir des services, tandis que d'autres parties peuvent assurer le financement de l'entité ad hoc. Comme le précise la norme ISA 550, dans certaines circonstances, il peut arriver qu'une entité ad hoc constitue une partie liée à l'entité[70].

7. Les référentiels d'information financière prévoient souvent des conditions détaillées qui sont réputées équivaloir au contrôle, ou les circonstances où une entité ad hoc doit être prise en compte dans la consolidation. L'interprétation des exigences de ces référentiels nécessite souvent de connaître le détail des ententes pertinentes concernant l'entité ad hoc.

[70] Norme ISA 550, paragraphe A7.

Annexe 2

(Réf. : alinéas 12 f) et 19 c) et par. A7, A8 et A85 à A89)

Compréhension des facteurs de risque inhérent

La présente annexe donne des explications supplémentaires sur les facteurs de risque inhérent ainsi que sur les éléments que l'auditeur peut prendre en considération pour acquérir une compréhension des facteurs de risque inhérent et en tenir compte dans l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions.

Facteurs de risque inhérent

1. Les facteurs de risque inhérent sont les caractéristiques des événements ou situations ayant une incidence sur la possibilité qu'une assertion portant sur une catégorie d'opérations, un solde de compte ou une information à fournir comporte une anomalie, que celle-ci résulte d'une fraude ou d'une erreur, avant prise en considération des contrôles. Parmi ces facteurs, qui peuvent être qualitatifs ou quantitatifs, il y a la complexité, la subjectivité, le changement, l'incertitude et la vulnérabilité aux anomalies résultant de partis pris de la direction ou d'autres facteurs de risque de fraude[71], dans la mesure où ils influent sur le risque inhérent. Lorsque, conformément aux alinéas 19 a) et b), l'auditeur acquiert une compréhension de l'entité et de son environnement ainsi que du référentiel d'information financière applicable et des méthodes comptables retenues par l'entité, il acquiert aussi une compréhension de la façon dont les facteurs de risque inhérent influent, dans le cadre de la préparation des états financiers, sur la possibilité que les assertions comportent des anomalies.

2. Voici des exemples de facteurs de risque inhérent qui concernent la préparation de l'information exigée par le référentiel d'information financière applicable (dans le présent paragraphe, cette information est désignée par l'expression « information exigée ») :

   - *Complexité* — La complexité découle de la nature de l'information exigée ou de la manière dont elle est préparée, notamment lorsque les processus entourant sa préparation présentent des difficultés inhérentes. Ainsi, il peut y avoir de la complexité, par exemple :

     - lorsqu'on calcule les provisions pour les remises accordées par des fournisseurs, car il faut parfois prendre en considération différentes modalités commerciales convenues avec un grand nombre de fournisseurs ou tenir compte de nombreuses modalités commerciales interreliées qui sont toutes pertinentes pour le calcul des remises à verser ;

     - lorsqu'on établit une estimation comptable pour laquelle il existe un grand nombre de sources de données possibles qui présentent chacune des caractéristiques différentes, et que le traitement de ces données comporte de nombreuses étapes interreliées, ce qui augmente les difficultés inhérentes à l'identification, à la saisie, à l'obtention, à la compréhension ou au traitement des données.

   - *Subjectivité* — Les contraintes inhérentes qui limitent la capacité de préparer l'information exigée avec objectivité, telles que le manque de connaissances ou d'informations, peuvent

[71] Norme ISA 240, paragraphes A24 à A27.

obliger la direction à faire un choix ou à porter des jugements subjectifs quant à l'approche qu'il convient d'adopter et aux informations à inclure dans les états financiers, ce qui implique une part de subjectivité. S'il y a plus d'une façon de préparer l'information exigée, on peut arriver à différents résultats tout en respectant les exigences du référentiel d'information financière applicable. Plus on manque de connaissances ou de données, plus la subjectivité des jugements pouvant être portés par des personnes raisonnablement bien informées et indépendantes augmente et plus l'éventail des résultats possibles est large.

- *Changement* — Le changement résulte d'événements ou de situations qui, avec le temps, ont une incidence sur les affaires de l'entité ou sur l'environnement dans lequel elle exerce ses activités, que ce soit sur le plan économique, comptable, réglementaire, sectoriel ou autre, et dont les effets sont reflétés dans l'information exigée. De tels événements ou situations peuvent survenir au cours d'une période de présentation de l'information financière, ou entre deux périodes. Ainsi, les modifications apportées aux exigences du référentiel d'information financière applicable ou les faits nouveaux concernant l'entité et son modèle d'entreprise ou l'environnement dans lequel elle exerce ses activités peuvent donner lieu à des changements. Ces changements peuvent influer sur les hypothèses ou les jugements de la direction, notamment en ce qui concerne le choix de méthodes comptables ou la façon dont les estimations comptables et les informations y afférentes sont préparées.

- *Incertitude* — Il y a de l'incertitude lorsqu'il n'est pas possible de préparer l'information exigée en se fondant uniquement sur des données qui sont suffisamment précises et complètes et qui sont vérifiables au moyen d'une observation directe. Il est alors parfois nécessaire d'adopter une approche reposant sur les connaissances disponibles afin de préparer l'information exigée à l'aide de données observables suffisamment précises et complètes, dans la mesure où de telles données sont disponibles, et, lorsqu'elles ne le sont pas, au moyen d'hypothèses raisonnables qui sont étayées par les données disponibles les plus appropriées. Les contraintes qui limitent la disponibilité des connaissances ou des données et qui sont indépendantes de la volonté de la direction (sous réserve des contraintes de coût, le cas échéant) créent de l'incertitude et ont un effet inévitable sur la préparation de l'information exigée. Par exemple, lorsque le montant en numéraire exigé ne peut être déterminé avec précision et que le dénouement de l'estimation n'est pas connu avant la date de finalisation des états financiers, il y a de l'incertitude d'estimation.

- *Vulnérabilité aux anomalies résultant de partis pris de la direction ou d'autres facteurs de risque de fraude, dans la mesure où ils influent sur le risque inhérent* — La vulnérabilité aux anomalies résultant de partis pris de la direction découle de situations pouvant amener la direction à manquer de neutralité, intentionnellement ou non, au moment de préparer l'information exigée. Les partis pris de la direction sont souvent associés à des situations (indices d'un parti pris possible de la direction) qui peuvent donner lieu à un manque de neutralité dans les jugements de la direction et, par conséquent, à une anomalie significative qui, si elle est intentionnelle, constitue une fraude. L'existence de motifs ou de pressions qui influent sur le risque inhérent (dont la volonté d'atteindre un objectif, comme un résultat net ou un ratio de fonds propres attendu) en incitant la direction à manquer de neutralité, et l'existence de circonstances favorables à un tel manque sont des exemples de tels indices. Les facteurs qui touchent plus précisément la vulnérabilité aux anomalies résultant de fraudes associées à des informations financières mensongères et à des détournements d'actifs sont décrits aux paragraphes A1 à A5 de la norme ISA 240.

3. Lorsque la complexité fait partie des facteurs de risque inhérent qui sont présents, on peut supposer que la direction devra utiliser des processus complexes pour préparer l'information, et que ceux-ci seront particulièrement difficiles à mettre en œuvre. Il se pourrait donc que des compétences et des connaissances spécialisées soient nécessaires et que la direction soit obligée d'avoir recours à un expert de son choix.

4. Lorsque le jugement de la direction comporte une grande part de subjectivité, la vulnérabilité aux anomalies résultant de partis pris, intentionnels ou non, de la direction peut augmenter. Par exemple, dans un cas où la direction a dû porter des jugements importants pour établir des estimations comptables identifiées comme présentant un degré élevé d'incertitude d'estimation, il se peut que des partis pris, intentionnels ou non, se dégagent des conclusions de la direction quant aux méthodes, aux données et aux hypothèses à employer.

Exemples d'événements et de situations pouvant donner lieu à des risques d'anomalies significatives.

5. Le tableau ci-après donne des exemples d'événements (dont des opérations) et de situations pouvant indiquer l'existence de risques d'anomalies significatives dans les états financiers, au niveau des états financiers ou au niveau des assertions. Les exemples suivants, regroupés par facteur de risque inhérent, couvrent un large éventail d'événements et de situations, mais ne sont pas tous pertinents pour toutes les missions d'audit, et la liste des exemples n'est pas nécessairement exhaustive. Les événements et situations ont été classés en fonction du facteur de risque inhérent qui pourrait avoir la plus grande incidence dans les circonstances. Il est important de noter qu'en raison des interrelations entre les facteurs de risque inhérent, les événements et les situations donnés en exemple sont également susceptibles d'être touchés, à différents degrés, par d'autres facteurs de risque inhérent.

Facteur de risque inhérent	Exemples d'événements ou de situations pouvant indiquer l'existence de risques d'anomalies significatives au niveau des assertions
Complexité	Réglementation : • Activités faisant l'objet d'une réglementation poussée et complexe. Modèle d'entreprise : • Existence d'alliances et de coentreprises complexes. Référentiel d'information financière applicable : • Évaluations comptables faisant appel à des processus complexes. Opérations : • Recours à des opérations de financement hors bilan, à des entités ad hoc ou à d'autres accords de financement complexes.
Subjectivité	Référentiel d'information financière applicable : • Estimation comptable pour laquelle il existe un large éventail de critères d'évaluation possibles (par exemple, comptabilisation, par la direction, de l'amortissement ou des produits et des charges de construction).

Facteur de risque inhérent	Exemples d'événements ou de situations pouvant indiquer l'existence de risques d'anomalies significatives au niveau des assertions
	• Sélection, par la direction, d'une technique ou d'un modèle pour l'évaluation d'actifs non courants, comme des immeubles de placement.
Changement	Conjoncture économique : • Activités dans des régions économiquement instables (par exemple, pays dont la monnaie a subi une dévaluation importante ou dont l'économie est fortement inflationniste). Marchés : • Activités exposées à des marchés volatils (par exemple, marchés à terme). Perte de clients : • Problèmes de continuité de l'exploitation et de liquidité, y compris la perte de clients importants. Modèle sectoriel : • Changements dans le secteur d'activité de l'entité. Modèle d'entreprise : • Changements dans la chaîne d'approvisionnement. • Développement ou offre de nouveaux produits ou services, ou orientation vers de nouvelles branches d'activité. Situation géographique : • Expansion vers de nouveaux lieux d'implantation. Structure de l'entité : • Changements au sein de l'entité tels que d'importantes acquisitions ou restructurations ou d'autres événements inhabituels. • Vente probable d'entités ou de branches d'activité. Ressources humaines : • Changements dans le personnel clé, y compris le départ de dirigeants importants. Informatique : • Changements dans l'environnement informatique. • Installation de nouveaux systèmes informatiques importants liés à l'information financière. Référentiel d'information financière applicable :

Facteur de risque inhérent	Exemples d'événements ou de situations pouvant indiquer l'existence de risques d'anomalies significatives au niveau des assertions
	• Application de nouvelles positions officielles en comptabilité. Capital : • Nouvelles contraintes quant à la disponibilité du capital et du crédit. Réglementation : • Ouverture d'enquêtes sur les activités ou les résultats financiers de l'entité par des autorités de réglementation ou des organismes publics. • Incidence de nouveaux textes légaux visant la protection de l'environnement.
Incertitude	Informations : • Événements ou opérations pour lesquels il existe une incertitude de mesure importante, notamment les estimations comptables, et les informations à fournir connexes. • Procès en cours et passifs éventuels (par exemple, garanties après-vente, cautionnements financiers et coûts de dépollution).
Vulnérabilité aux anomalies résultant de partis pris de la direction ou d'autres facteurs de risque de fraude, dans la mesure où ils influent sur le risque inhérent	Informations : • Occasions pour la direction et les employés de présenter des informations financières mensongères (par exemple, omission ou obscurcissement d'informations importantes dans les informations à fournir). Opérations : • Opérations importantes avec des parties liées. • Volume important d'opérations non courantes ou non systématiques, notamment des opérations intragroupe et des opérations générant d'importants montants de produits en fin de période. • Opérations enregistrées en fonction des intentions de la direction (par exemple, refinancement de la dette, actifs destinés à la vente et classement des titres négociables).

Autres événements ou situations pouvant indiquer l'existence de risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers :

- Manque de personnel possédant les compétences appropriées en comptabilité et en information financière.
- Déficiences du contrôle (notamment en ce qui concerne l'environnement de contrôle ainsi que les processus d'évaluation des risques et de suivi par l'entité), surtout celles que la direction n'a pas cherché à résoudre.

- Anomalies et erreurs dans le passé ou volume important d'ajustements en fin de période.

Annexe 3

(Réf. : alinéa 12 m) et par. 21 à 26 et A90 à A181)

Compréhension du système de contrôle interne de l'entité

1. Le système de contrôle interne de l'entité peut se refléter dans les manuels de politiques et procédures, les systèmes et les formulaires ainsi que l'information qui s'y trouve ; ce sont les gens qui le mettent en œuvre. Le système de contrôle interne est mis en place par la direction, les responsables de la gouvernance et d'autres membres du personnel, selon la structure de l'entité. Selon les décisions de la direction, des responsables de la gouvernance ou d'autres membres du personnel et selon les exigences légales ou réglementaires, le système de contrôle interne peut être appliqué au modèle d'exploitation de l'entité, à sa structure juridique, ou aux deux.

2. La présente annexe donne des explications supplémentaires sur les composantes et les limites du système de contrôle interne de l'entité, qui sont décrites à l'alinéa 12 m) et aux paragraphes 21 à 26 et A90 à A181, dans le contexte d'un audit d'états financiers.

3. Le système de contrôle interne comprend des aspects qui portent sur les objectifs de l'entité en matière d'information, notamment en matière d'information financière, mais aussi des aspects qui concernent les objectifs d'exploitation ou de conformité, s'ils sont pertinents pour l'information financière.

> **Exemple :**
>
> Les contrôles afférents à la conformité aux textes légaux et réglementaires peuvent être pertinents pour l'information financière s'ils sont utiles à la préparation, par l'entité, des informations à fournir dans les états financiers au sujet des éventualités.

Composantes du système de contrôle interne de l'entité

Environnement de contrôle

4. L'environnement de contrôle englobe les fonctions de gouvernance et de direction, ainsi que l'attitude, le degré de sensibilisation et les actions des responsables de la gouvernance et de la direction à l'égard du système de contrôle interne et de son importance dans l'entité. Il donne le ton à l'organisation en conscientisant le personnel à l'importance du contrôle. L'environnement de contrôle constitue par ailleurs l'assise sur laquelle repose le fonctionnement des autres composantes du système de contrôle interne de l'entité.

5. Le degré de sensibilisation de l'entité à l'importance du contrôle est influencé par les responsables de la gouvernance, parce que l'un de leurs rôles consiste à faire contrepoids aux pressions qui peuvent être exercées sur la direction, en ce qui a trait à l'information financière, en raison des exigences du marché ou des modes de rémunération. L'efficacité de la conception de l'environnement de contrôle, pour ce qui concerne la participation des responsables de la gouvernance, est donc influencée par des facteurs tels que :

   - leur indépendance par rapport à la direction et leur capacité d'évaluer les actions de la direction ;
   - leur compréhension des opérations commerciales de l'entité ;

- la mesure dans laquelle ils évaluent si les états financiers sont préparés conformément au référentiel d'information financière applicable, notamment si les états financiers fournissent les informations adéquates.

6. L'environnement de contrôle comprend les éléments suivants :

a) *La façon dont la direction s'acquitte de ses responsabilités, notamment en développant et en entretenant la culture de l'entité et en démontrant l'importance qu'elle attache à l'intégrité et aux valeurs éthiques.* L'efficacité des contrôles est tributaire de l'intégrité et des valeurs éthiques des personnes qui les créent, les gèrent et en assurent le suivi. L'intégrité et le comportement éthique sont fonction des normes d'éthique et de comportement de l'entité ou de ses codes de conduite, ainsi que de la manière dont ceux-ci sont communiqués (par exemple, publication d'énoncés de politique) et dont on les fait respecter en pratique (par exemple, actions de la direction visant à éliminer ou à limiter les motifs ou les tentations pouvant amener le personnel à commettre des actes malhonnêtes, illégaux ou contraires à l'éthique). La transmission des valeurs de l'entité en matière d'intégrité et d'éthique peut comprendre la communication de normes de comportement au personnel par l'intermédiaire d'énoncés de politique et de codes de conduite ainsi que par l'exemple.

b) *La façon dont les responsables de la gouvernance, lorsqu'ils ne sont pas membres de la direction, démontrent leur indépendance par rapport à la direction et exercent une surveillance à l'égard du système de contrôle interne de l'entité.* Le degré de sensibilisation de l'entité à l'importance du contrôle est influencé par les responsables de la gouvernance. L'auditeur peut se demander, entre autres, s'il y a un nombre suffisant de personnes qui sont indépendantes de la direction et qui font preuve d'objectivité dans leurs évaluations et leurs prises de décisions ; comment les responsables de la gouvernance identifient et assument leurs responsabilités de surveillance ; et s'ils conservent la responsabilité de la surveillance de la conception, de la mise en place et de l'application, par la direction, du système de contrôle interne de l'entité. L'importance des responsabilités qui incombent aux responsables de la gouvernance est reconnue dans des codes de pratique, dans des textes légaux et réglementaires ou dans des directives élaborées à leur intention. Ces responsabilités s'étendent à la surveillance de la conception et de l'efficacité du fonctionnement des procédures d'alerte éthique.

c) *La façon dont l'entité attribue les pouvoirs et les responsabilités en vue d'atteindre ses objectifs.* Voici des exemples d'éléments à prendre en considération :

- les postes clés en matière de pouvoirs et de responsabilités et les voies hiérarchiques appropriées ;
- les politiques concernant les pratiques commerciales appropriées, les connaissances et l'expérience exigées du personnel clé et les ressources fournies pour l'exercice des fonctions attribuées ;
- les politiques et les communications visant à assurer que tous les membres du personnel comprennent les objectifs de l'entité, sont conscients de la manière dont leurs actions individuelles s'intègrent les unes aux autres et contribuent à la réalisation de ces objectifs, et savent de quoi et devant qui ils sont responsables.

d) *La façon dont l'entité s'assure de recruter, de perfectionner et de retenir des personnes qui sont compétentes et dont le profil est compatible avec les objectifs de l'entité.* Cela comprend les moyens par lesquels l'entité s'assure que les personnes concernées possèdent les connaissances et les compétences nécessaires pour accomplir les tâches propres au poste qu'elles occupent. En voici quelques exemples :

- des normes d'embauche axées sur la formation, l'expérience professionnelle, les réalisations antérieures et la preuve d'un comportement intègre et éthique, pour le recrutement des personnes les plus compétentes ;
- des politiques de formation qui exposent les rôles et les responsabilités susceptibles d'être assumés et qui prévoient la tenue d'activités de formation structurées illustrant le niveau de performance et le comportement attendus ;
- un processus de promotion reposant sur des évaluations périodiques de la performance qui montre que l'entité est déterminée à favoriser l'avancement du personnel compétent en lui confiant des niveaux de responsabilité supérieurs.

e) *La façon dont l'entité demande aux personnes ayant des responsabilités concernant son système de contrôle interne de lui rendre des comptes sur l'atteinte des objectifs de ce système.* Voici des exemples d'éléments à prendre en considération :

- les mécanismes relatifs à la communication, à la reddition de comptes des personnes ayant des responsabilités en matière de contrôle et à la prise de mesures correctives, au besoin ;
- les mesures de la performance, les incitatifs et les récompenses à l'intention des responsables du système de contrôle interne de l'entité, y compris la façon dont on évalue ces mesures et dont on s'assure qu'elles demeurent pertinentes ;
- l'incidence des pressions associées à l'atteinte des objectifs en matière de contrôle sur les responsabilités et les mesures de la performance des personnes concernées ;
- les sanctions disciplinaires qui sont imposées, au besoin.

Le caractère approprié de ces éléments dépend de la taille de l'entité, de la complexité de sa structure et de la nature de ses activités.

Processus d'évaluation des risques par l'entité

7. Le processus d'évaluation des risques par l'entité est un processus itératif d'identification et d'analyse des risques qui menacent l'atteinte des objectifs de l'entité ; il constitue la base à partir de laquelle la direction et les responsables de la gouvernance déterminent les risques à gérer.

8. Aux fins de l'information financière, le processus d'évaluation des risques par l'entité englobe la manière dont la direction identifie les risques d'entreprise pertinents par rapport à la préparation des états financiers conformément au référentiel d'information financière applicable, estime l'importance de ces risques, évalue leur probabilité de réalisation, et décide des mesures à prendre pour les gérer ainsi que les résultats qui en découlent. Par exemple, le processus d'évaluation des risques par l'entité peut prévoir la façon dont l'entité fait face à la possibilité que des opérations ne soient pas enregistrées, ou la façon dont elle identifie et analyse les estimations importantes figurant dans les états financiers.

9. Les risques pertinents qui concernent la fiabilité de l'information financière comprennent les événements, opérations ou circonstances externes et internes qui peuvent se produire et compromettre la capacité de l'entité de générer, enregistrer, traiter et communiquer des informations financières concordant avec les assertions de la direction que comportent les états financiers. La direction peut entreprendre des plans, des programmes ou des actions afin de répondre à des risques spécifiques ou elle peut décider d'assumer un risque pour des raisons de coûts ou pour d'autres raisons. Les risques peuvent naître ou évoluer en raison de circonstances telles que les suivantes :

- *des changements dans l'environnement dans lequel l'entité exerce ses activités* — des changements dans l'environnement réglementaire, économique ou d'exploitation peuvent se traduire par des pressions concurrentielles modifiées et donner lieu à des risques considérablement différents ;
- *un changement de personnel* — le nouveau personnel peut avoir une vision ou une compréhension différente du système de contrôle interne de l'entité ;
- *la mise en place d'un nouveau système d'information ou la mise à niveau du système existant* — des changements importants et rapides qui touchent le système d'information peuvent modifier les risques liés au système de contrôle interne de l'entité ;
- *une croissance rapide* — une expansion importante et rapide des activités peut mettre les contrôles à rude épreuve et accroître leur risque de défaillance ;
- *de nouvelles technologies* — l'intégration de nouvelles technologies dans les processus de production ou le système d'information peut modifier les risques liés au système de contrôle interne de l'entité ;
- *de nouveaux modèles d'entreprise, de nouveaux produits ou de nouvelles activités* — la pénétration de secteurs ou la conclusion d'opérations dont l'entité a une expérience limitée peuvent faire naître de nouveaux risques liés au système de contrôle interne de l'entité ;
- *une restructuration de l'entreprise* — les restructurations peuvent s'accompagner de compressions de personnel et de changements dans la supervision et la séparation des tâches qui sont susceptibles de modifier les risques liés au système de contrôle interne de l'entité ;
- *une expansion à l'étranger* — l'expansion ou l'acquisition d'établissements à l'étranger font naître des risques nouveaux et souvent exceptionnels qui peuvent affecter le contrôle interne, par exemple des risques additionnels ou différents associés aux opérations en devises ;
- *de nouvelles positions officielles en comptabilité* — l'adoption de nouveaux principes comptables ou l'évolution des principes comptables existants peuvent modifier les risques associés à la préparation des états financiers ;
- *le recours à l'informatique* — il peut y avoir des risques concernant *:*
    - le maintien de l'intégrité des données et le traitement de l'information,
    - la stratégie d'entreprise de l'entité, si cette stratégie n'est pas soutenue efficacement par la stratégie informatique de l'entité,
    - la stabilité de l'environnement informatique de l'entité (changements ou interruptions) ou du personnel du service informatique (roulement de personnel), ou encore les mises à

niveau nécessaires de l'environnement informatique (qui peuvent ne pas être effectuées à temps, voire ne pas être effectuées du tout).

Processus de suivi du système de contrôle interne par l'entité

10. Le processus de suivi du système de contrôle interne par l'entité est le processus continu au moyen duquel l'entité évalue l'efficacité de son système de contrôle interne et prend les mesures correctives nécessaires en temps opportun. Il peut comporter des activités continues, des évaluations ponctuelles (réalisées périodiquement), ou une combinaison des deux. Les activités de suivi continues sont souvent intégrées aux activités récurrentes normales d'une entité et peuvent comprendre des activités courantes de gestion et de supervision. L'étendue et la fréquence du processus varient généralement en fonction de l'évaluation des risques que fait l'entité.

11. Les objectifs des fonctions d'audit interne et l'étendue de leurs attributions englobent généralement des activités conçues pour évaluer et assurer le suivi de l'efficacité du système de contrôle interne de l'entité[72]. Le processus de suivi de ce système par l'entité peut comporter des activités telles que l'examen par la direction des rapprochements bancaires pour s'assurer qu'ils sont établis en temps opportun, l'évaluation par les auditeurs internes du respect par le personnel de vente de la politique de l'entité concernant les modalités des contrats de vente, et la surveillance par le service juridique du respect de la politique de l'entité en matière d'éthique ou de pratiques commerciales. Le suivi a aussi pour but d'assurer que les contrôles continuent de fonctionner efficacement au fil du temps. Par exemple, si la périodicité et l'exactitude des rapprochements bancaires ne font pas l'objet de suivi, il est probable que le personnel cessera de les préparer.

12. Parmi les contrôles afférents au processus de suivi du système de contrôle interne par l'entité, y compris ceux qui assurent le suivi de contrôles sous-jacents automatisés, il peut y avoir des contrôles automatisés, des contrôles manuels, ou une combinaison des deux. Par exemple, pour assurer le suivi des accès à une technologie, une entité peut avoir recours à des contrôles automatisés (rapports générés automatiquement pour signaler toute activité inhabituelle à la direction) et à des contrôles manuels (investigation par la direction des exceptions relevées).

13. Pour faire la distinction entre une activité de suivi et un contrôle afférent au système d'information, il faut tenir compte des détails sous-jacents de l'activité, particulièrement si elle suppose la réalisation d'examens par des superviseurs. Ces examens ne sont pas considérés d'emblée comme des activités de suivi, et la question de savoir si un examen est considéré comme une activité de suivi ou comme un contrôle afférent au système d'information peut relever du jugement. Par exemple, le but d'un contrôle de l'exhaustivité mensuel est de détecter et de corriger des erreurs, tandis que celui d'une activité de suivi consiste à identifier la cause des erreurs et à confier à la direction la responsabilité de corriger le processus afin de prévenir d'autres erreurs. Autrement dit, un contrôle afférent au système d'information vise à répondre à un risque spécifique, tandis qu'une activité de suivi permet d'évaluer si les contrôles de chacune des cinq composantes du système de contrôle interne de l'entité fonctionnent comme prévu.

14. Les activités de suivi peuvent comprendre l'utilisation d'informations communiquées par des parties externes, qui peuvent révéler l'existence de problèmes ou faire ressortir des aspects à améliorer. Par exemple, les clients corroborent implicitement les données de facturation en réglant leurs factures

[72] La « fonction d'audit interne » est décrite de façon plus détaillée dans la norme ISA 610 (révisée en 2013) et à l'Annexe 4 de la présente norme.

ou en les contestant. Par ailleurs, les autorités de réglementation peuvent communiquer avec l'entité au sujet de questions qui influent sur le fonctionnement de son système de contrôle interne, par exemple les communications concernant les examens effectués par les organismes de réglementation du secteur bancaire. La direction peut aussi, dans le cadre de ses activités de suivi, tenir compte des communications des auditeurs externes au sujet du système de contrôle interne de l'entité.

Système d'information et communications

15. Les aspects du système d'information qui sont pertinents pour la préparation des états financiers comprennent les activités et les politiques ainsi que les documents comptables et les documents justificatifs qui sont conçus et établis pour :

- déclencher, enregistrer et traiter les opérations de l'entité (et saisir, traiter et communiquer les informations sur les événements et les situations autres que les opérations) et rendre compte des actifs, des passifs et des capitaux propres sur lesquels portent ces opérations ;
- résoudre les traitements incorrects des opérations, par exemple les fichiers automatisés d'opérations en suspens et les procédures suivies pour traiter en temps opportun les éléments en suspens ;
- traiter les contournements des systèmes et les dérogations aux contrôles et en rendre compte ;
- incorporer dans le grand livre général les informations résultant du traitement des opérations (en y transférant, par exemple, les opérations qui ont été accumulées dans les livres auxiliaires) ;
- saisir et traiter les informations pertinentes pour la préparation des états financiers qui ont trait aux événements et situations autres que des opérations, par exemple l'amortissement des actifs et les changements dans la recouvrabilité des actifs ;
- s'assurer que les informations à fournir selon le référentiel d'information financière applicable sont cumulées, enregistrées, traitées, résumées et communiquées de manière appropriée dans les états financiers.

16. Les processus opérationnels d'une entité comprennent les activités conçues pour :

- développer, acheter, produire, vendre et distribuer les produits et services de l'entité ;
- assurer la conformité aux textes légaux et réglementaires ;
- enregistrer l'information, dont l'information comptable et l'information financière à communiquer.

Les opérations qui sont enregistrées, traitées et communiquées par le système d'information sont le résultat des processus opérationnels.

17. La qualité de l'information se répercute sur la capacité de la direction de prendre des décisions appropriées concernant la gestion et le contrôle des activités de l'entité et de préparer des rapports financiers fiables.

18. Les communications, qui visent notamment à faire comprendre les rôles et les responsabilités de chacun en ce qui concerne le système de contrôle interne de l'entité, peuvent prendre la forme de manuels de procédures, de manuels de comptabilité et d'information financière, et de notes de

service de la direction. Elles peuvent aussi se faire électroniquement ou verbalement, et passer par l'exemplarité des actions de la direction.

19. Il importe que les communications de l'entité portant sur les rôles et les responsabilités ainsi que sur les questions importantes concernant l'information financière permettent de comprendre les rôles et les responsabilités de chacun des intervenants à l'égard des aspects du système de contrôle interne qui sont pertinents pour l'information financière. Les communications peuvent englober des aspects tels que le niveau de compréhension, par les membres du personnel, de la manière dont leur rôle dans le système d'information est lié au travail d'autres personnes, ainsi que les moyens dont ils disposent pour signaler les écarts à un niveau hiérarchique supérieur dans l'entité.

Activités de contrôle

20. L'auditeur identifie les contrôles de la composante « activités de contrôle » conformément au paragraphe 26. Ces contrôles comprennent des contrôles du traitement de l'information et des contrôles généraux informatiques, ces deux types de contrôles pouvant être manuels ou automatisés. Lorsqu'une grande proportion des contrôles concernant l'information financière auxquels la direction a recours ou sur lesquels elle s'appuie sont entièrement ou partiellement automatisés, il peut être d'autant plus important que l'entité mette en place des contrôles généraux informatiques qui assurent le fonctionnement continu des éléments automatisés des contrôles du traitement de l'information. Les contrôles de la composante « activités de contrôle » peuvent avoir trait aux éléments suivants :

- *les autorisations et les approbations* — l'autorisation confirme qu'une opération est valide (c'est-à-dire qu'elle représente un événement économique réel ou qu'elle a été conclue conformément à une politique de l'entité). Elle revêt habituellement la forme d'une approbation par un dirigeant d'un échelon supérieur ou d'une vérification visant à établir la validité de l'opération. Un exemple du premier cas serait l'approbation par le superviseur d'une note de frais après examen du caractère raisonnable des frais engagés et de leur conformité à la politique de l'entité. La comparaison automatique du coût unitaire figurant sur la facture à celui qui figure sur le bon de commande et dont le résultat se situe sous le seuil de tolérance préalablement autorisé constitue un exemple d'approbation automatisée. Le traitement des factures dont l'écart se situe sous le seuil de tolérance est automatiquement approuvé. Les factures présentant un écart qui excède le seuil de tolérance sont signalées et font l'objet d'une investigation supplémentaire ;

- *les rapprochements* — les rapprochements consistent à comparer deux ou plusieurs éléments de données. Lorsque des écarts sont relevés, des mesures sont prises afin de faire concorder les données. Les rapprochements visent généralement à assurer l'exhaustivité ou l'exactitude du traitement des opérations ;

- *les vérifications* — les vérifications consistent à comparer deux ou plusieurs éléments les uns avec les autres ou par rapport à une politique. Lorsque les éléments ne concordent pas ou qu'un élément n'est pas conforme à la politique, il est fort probable que des mesures de suivi soient prises. Les vérifications visent généralement à assurer l'exhaustivité, l'exactitude ou la validité du traitement des opérations ;

- *les contrôles physiques ou logiques, y compris ceux qui assurent la sécurité des actifs contre un accès, une acquisition, une utilisation ou une cession non autorisé* — ces contrôles englobent :
  - la sécurité physique des actifs, notamment le recours à des sauvegardes adéquates telles que des installations à accès contrôlé pour protéger les actifs et les documents,
  - les autorisations nécessaires à l'accès aux programmes informatiques et aux fichiers de données (c'est-à-dire l'accès logique),
  - des comptages périodiques et un rapprochement de ces derniers avec les montants figurant dans les documents servant au contrôle (par exemple, comparaison des résultats du comptage de la caisse, des titres de placement et des stocks avec les documents comptables) ;

  La mesure dans laquelle les contrôles physiques visant à prévenir les vols d'actifs sont pertinents pour la préparation d'états financiers fiables dépend des circonstances, notamment de l'importance du risque de détournement associé aux actifs.

- *la séparation des tâches* — l'attribution à des personnes différentes des responsabilités relatives à l'autorisation des opérations, à l'enregistrement des opérations et à la garde des actifs vise à réduire les possibilités qu'une même personne puisse commettre et dissimuler des erreurs ou des fraudes dans le cadre normal de ses fonctions.

  Par exemple, il n'incombe pas au responsable de l'autorisation des ventes à crédit de tenir les registres des comptes clients ni de s'occuper des encaissements. Si la responsabilité de l'ensemble de ces activités était attribuée à une même personne, celle-ci pourrait, par exemple, créer une vente fictive pouvant ne pas être détectée. De même, les vendeurs ne devraient pas être en mesure de modifier les listes de prix des produits ni les taux de commission.

  Il n'est pas toujours pratique, économique ou possible de séparer les tâches. Par exemple, les petites entités et les entités peu complexes peuvent ne pas disposer des ressources nécessaires pour séparer les tâches de façon idéale, et les coûts découlant de l'embauche de nouveaux employés peuvent être prohibitifs. En pareille situation, la direction peut mettre en place d'autres contrôles. Dans l'exemple précédent, si le vendeur est en mesure de modifier les listes de prix des produits, une activité de contrôle de détection pourrait être effectuée périodiquement par des employés ne relevant pas de la fonction ventes afin de déterminer si le vendeur a modifié des prix et, le cas échéant, dans quelles circonstances.

21. Certains contrôles peuvent dépendre de l'existence de contrôles de supervision appropriés, établis par la direction ou les responsables de la gouvernance. Ainsi, certaines autorisations peuvent être déléguées dans le cadre de lignes directrices définies (par exemple, des critères d'investissement établis par les responsables de la gouvernance). Par contre, les opérations inhabituelles telles que les acquisitions et les désinvestissements importants peuvent nécessiter l'approbation spécifique d'un niveau hiérarchique supérieur, et même, dans certains cas, l'approbation des actionnaires.

Limites du contrôle interne

22. Le système de contrôle interne de l'entité, aussi efficace soit-il, ne peut fournir à celle-ci qu'une assurance raisonnable quant à la réalisation de ses objectifs en matière d'information financière. La probabilité de leur réalisation est affectée par les limites inhérentes au contrôle interne. Ces limites

tiennent entre autres à la possibilité que des erreurs de jugement surviennent dans la prise de décisions et que des défaillances se produisent dans le système de contrôle interne de l'entité en raison, par exemple, d'erreurs humaines. Par exemple, il peut y avoir une faille dans la conception ou dans la modification d'un contrôle. De même, le fonctionnement d'un contrôle peut ne pas être efficace, comme dans le cas où des informations produites aux fins du système de contrôle interne de l'entité (par exemple, un relevé des écarts) ne sont pas utilisées efficacement parce que la personne chargée de les examiner n'en comprend pas le but ou néglige de prendre les mesures qui s'imposent.

23. De plus, les contrôles peuvent être neutralisés par la collusion entre plusieurs personnes ou en raison du contournement inapproprié des contrôles par la direction. Par exemple, la direction peut conclure avec certains clients des accords parallèles dont les modalités sont différentes de celles des contrats de vente courants de l'entité, ce qui peut aboutir à une comptabilisation inadéquate des produits. Il est également possible de contourner ou de désactiver les contrôles de validation d'une application informatique qui sont conçus pour repérer et signaler les opérations qui excèdent des limites de crédit prédéterminées.

24. Par ailleurs, lors de la conception et de la mise en place des contrôles, la direction peut être amenée à porter des jugements sur la nature et l'étendue des contrôles qu'elle choisit de mettre en place et sur la nature et l'étendue des risques qu'elle décide d'assumer.

Annexe 4

(Réf. : alinéa 14 a), sous-alinéa 24 a)ii), par. A25 à A28, et par. A118)

Éléments à prendre en considération pour acquérir une compréhension de la fonction d'audit interne de l'entité

La présente annexe donne des exemples d'éléments que l'auditeur peut prendre en considération pour acquérir une compréhension de la fonction d'audit interne de l'entité (lorsque cette fonction existe).

Objectifs et étendue de la fonction d'audit interne

1. Les objectifs et l'étendue de la fonction d'audit interne, la nature de ses responsabilités et son statut au sein de l'organisation, y compris ses pouvoirs et ses obligations de reddition de comptes, varient grandement et dépendent de la taille, de la complexité et de la structure de l'entité ainsi que des exigences de la direction et, le cas échéant, des responsables de la gouvernance. Ces questions peuvent être indiquées dans une charte ou un mandat d'audit interne.

2. La fonction d'audit interne peut, par exemple, avoir la responsabilité de mettre en œuvre des procédures et d'en évaluer les résultats afin de fournir une assurance à la direction et aux responsables de la gouvernance sur la conception et l'efficacité des processus de gestion des risques et de gouvernance et du système de contrôle interne de l'entité. Le cas échéant, la fonction d'audit interne peut jouer un rôle important dans le processus de suivi du système de contrôle interne par l'entité. Toutefois, il est possible que les responsabilités de la fonction d'audit interne se concentrent principalement sur l'évaluation de l'économie, de l'efficience et de l'efficacité avec lesquelles sont réalisées les activités, et que, le cas échéant, ses travaux n'aient aucun rapport direct avec l'information financière de l'entité.

Demandes d'informations auprès de la fonction d'audit interne

3. Si l'entité a une fonction d'audit interne, les demandes d'informations adressées aux personnes appropriées au sein de la fonction peuvent fournir des informations utiles à l'auditeur pour l'acquisition d'une compréhension de l'entité et de son environnement, du référentiel d'information financière applicable et du système de contrôle interne de l'entité, et pour l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers et au niveau des assertions. Dans le cadre de ses travaux, la fonction d'audit interne a probablement obtenu des informations sur les activités et les risques d'entreprise de l'entité, et peut avoir fait des constatations. Par exemple, elle peut avoir identifié des déficiences du contrôle ou bien des risques, et ces constatations peuvent être d'une grande utilité pour l'auditeur dans sa compréhension de l'entité et de son environnement, du référentiel d'information financière applicable et du système de contrôle interne de l'entité, et dans son évaluation des risques et d'autres aspects de l'audit. L'auditeur procède donc à des demandes d'informations, qu'il ait ou non l'intention de s'appuyer sur les travaux de la fonction d'audit interne pour modifier la nature ou le calendrier des procédures d'audit à mettre en œuvre ou pour en réduire l'étendue[73]. Les demandes d'informations portant sur des questions soulevées par la fonction d'audit interne auprès des responsables de la gouvernance et sur les résultats de son propre processus d'évaluation des risques peuvent être particulièrement pertinentes.

[73] Les exigences pertinentes sont énoncées dans la norme ISA 610 (révisée en 2013).

4. Si les réponses aux demandes d'informations de l'auditeur semblent indiquer l'existence de constatations susceptibles d'être pertinentes par rapport à l'information financière de l'entité et à l'audit de ses états financiers, l'auditeur peut considérer comme approprié de lire les rapports d'audit interne qui en traitent. Les rapports de la fonction d'audit interne qui peuvent être pertinents comprennent, par exemple, ses documents de stratégie et de planification et ses rapports préparés à l'intention de la direction ou des responsables de la gouvernance leur décrivant les constatations découlant des travaux d'audit interne.

5. En outre, conformément à la norme ISA 240[74], si la fonction d'audit interne fournit des informations à l'auditeur concernant des fraudes avérées, suspectées ou alléguées, l'auditeur en tient compte lors de son identification des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes.

6. Les personnes appropriées au sein de la fonction d'audit interne auxquelles sont adressées les demandes d'informations sont celles qui, selon le jugement de l'auditeur, possèdent les connaissances, l'expérience et l'autorité voulues, par exemple le directeur de l'audit interne ou, selon les circonstances, d'autres membres du personnel au sein de la fonction. L'auditeur peut également considérer comme approprié de tenir des rencontres périodiques avec ces personnes.

Éléments de la fonction d'audit interne à prendre en considération pour comprendre l'environnement de contrôle

7. Pour acquérir une compréhension de l'environnement de contrôle, l'auditeur peut tenir compte des mesures prises par la direction à l'égard des constatations et des recommandations de la fonction d'audit interne concernant des déficiences du contrôle qui ont été relevées et qui sont pertinentes pour la préparation des états financiers, et notamment se demander si et comment ces mesures ont été mises en place, et si elles ont été par la suite évaluées par la fonction d'audit interne.

Compréhension du rôle joué par la fonction d'audit interne dans le processus de suivi du système de contrôle interne par l'entité

8. Si, par leur nature, les responsabilités et les activités d'assurance de la fonction d'audit interne ont un rapport avec l'information financière de l'entité, il se peut que l'auditeur puisse s'appuyer sur les travaux de la fonction d'audit interne pour modifier la nature ou le calendrier des procédures d'audit qu'il mettra en œuvre lui-même pour obtenir des éléments probants, ou pour réduire l'étendue de ces procédures. L'auditeur peut être plus susceptible de pouvoir utiliser les travaux de la fonction d'audit interne de l'entité si, par exemple, l'expérience des audits précédents ou les procédures d'évaluation des risques de l'auditeur semblent indiquer que la fonction d'audit interne de l'entité dispose de ressources adéquates et appropriées compte tenu de la complexité de l'entité et de la nature de ses activités, et qu'elle relève directement des responsables de la gouvernance.

9. Si, compte tenu de la compréhension préliminaire qu'il a acquise de la fonction d'audit interne, l'auditeur a l'intention de s'appuyer sur les travaux de la fonction d'audit interne pour modifier la nature ou le calendrier des procédures d'audit à mettre en œuvre ou pour en réduire l'étendue, la norme ISA 610 (révisée en 2013) s'applique.

10. Comme il est expliqué plus en détail dans la norme ISA 610 (révisée en 2013), les activités d'une fonction d'audit interne sont distinctes des autres contrôles de suivi susceptibles d'être pertinents

[74] Norme ISA 240, paragraphe 19.

pour l'information financière, comme les examens de l'information comptable de la direction conçus pour renforcer les moyens que prend une entité pour prévenir ou détecter les anomalies.

11. La mise en place d'une communication soutenue avec les personnes appropriées au sein de la fonction d'audit interne de l'entité dès le début de la mission et le maintien de cette communication tout au long de la mission peuvent favoriser l'efficacité de l'échange d'informations. Le climat ainsi créé fait que l'auditeur peut être informé de toute question importante qui a retenu l'attention de la fonction d'audit interne et qui peut avoir une incidence sur les travaux de l'auditeur. La norme ISA 200 traite de l'importance pour l'auditeur de faire preuve d'esprit critique[75] lors de la planification et de la réalisation de l'audit, ce qui implique d'être attentif aux informations qui remettent en question la fiabilité des documents et des réponses aux demandes d'informations devant servir d'éléments probants. Le maintien d'une communication avec la fonction d'audit interne tout au long de la mission peut donner aux auditeurs internes l'occasion d'attirer l'attention de l'auditeur sur de telles informations. L'auditeur peut alors en tenir compte dans son identification et son évaluation des risques d'anomalies significatives.

[75] Norme ISA 200, paragraphe 7.

Annexe 5

(Réf. : alinéas 25 a), 26 b), 26 c) et par. A94 et A166 à A172)

Éléments à prendre en considération pour acquérir une compréhension du recours à l'informatique par l'entité

La présente annexe donne des exemples d'éléments que l'auditeur peut prendre en considération pour acquérir une compréhension de l'utilisation que fait l'entité de l'informatique dans son système de contrôle interne.

Compréhension du recours à l'informatique dans les composantes du système de contrôle interne de l'entité

1. Le système de contrôle interne de l'entité comprend des éléments manuels et automatisés (c'est-à-dire des contrôles et d'autres ressources manuels et automatisés qui sont utilisés dans le système de contrôle interne de l'entité). La proportion d'éléments automatisés par rapport aux éléments manuels varie selon la nature et la complexité de l'utilisation que fait l'entité de l'informatique. Le recours à l'informatique aura une incidence sur la manière dont l'entité traite, stocke et communique les informations pertinentes pour la préparation des états financiers conformément au référentiel d'information financière applicable et, par conséquent, sur la conception et la mise en place de son système de contrôle interne. Chacune des composantes de ce système peut recourir à l'informatique dans une certaine mesure.

   En général, le recours à l'informatique présente des avantages pour le système de contrôle interne de l'entité. Il permet à l'entité :

   - d'appliquer systématiquement des règles prédéfinies et d'exécuter des calculs complexes en traitant d'importants volumes d'opérations ou de données ;
   - d'accroître la rapidité, la disponibilité et l'exactitude des informations ;
   - de faciliter une analyse plus poussée des informations ;
   - d'accroître sa capacité de faire le suivi des résultats de ses activités, ainsi que de ses politiques et procédures ;
   - de réduire le risque de contournement des contrôles ;
   - d'accroître la capacité de réaliser une séparation des tâches efficace en mettant en place des contrôles de sécurité dans les applications informatiques, les bases de données et les systèmes d'exploitation.

2. Les caractéristiques des éléments manuels ou automatisés sont pertinentes pour l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives par l'auditeur et pour la détermination des procédures d'audit complémentaires à mettre en œuvre en réponse à cette évaluation. Les contrôles automatisés peuvent se révéler plus fiables que les contrôles manuels, étant donné qu'il est plus difficile d'y passer outre, d'en faire abstraction ou de les contourner, et qu'ils sont aussi moins

susceptibles de faire l'objet de simples erreurs. Les contrôles automatisés peuvent être plus efficaces que les contrôles manuels dans les cas suivants :

- volume important d'opérations récurrentes, ou conditions dans lesquelles les erreurs susceptibles d'être anticipées ou prévues peuvent être prévenues, ou détectées et corrigées, grâce à l'automatisation ;
- contrôles dont les modes particuliers d'exécution peuvent être adéquatement conçus et automatisés.

Compréhension du recours à l'informatique dans le système d'information (Réf. : alinéa 25 a))

3. Le système d'information de l'entité peut faire appel à des éléments manuels et des éléments automatisés ayant une incidence sur la façon dont les opérations sont déclenchées, enregistrées, traitées et communiquées. Plus précisément, les procédures de déclenchement, d'enregistrement, de traitement et de communication des opérations peuvent se faire au moyen d'applications informatiques que l'entité a configurées à ces fins. Par ailleurs, des documents électroniques peuvent venir remplacer ou compléter les documents papier.

4. Pour acquérir une compréhension des aspects de l'environnement informatique se rapportant au cheminement des opérations et au traitement de l'information dans le système d'information, l'auditeur recueille de l'information sur la nature et les caractéristiques des applications informatiques utilisées ainsi que de l'infrastructure informatique et des processus informatiques. Le tableau ci-après contient des exemples d'éléments que l'auditeur peut prendre en considération pour acquérir une compréhension de l'environnement informatique, en fonction de la complexité des applications informatiques utilisées au sein du système d'information de l'entité, et quelques caractéristiques typiques de chaque type d'environnement. Ces caractéristiques n'ont toutefois qu'une valeur indicative ; les caractéristiques propres à l'environnement informatique de l'entité peuvent différer selon la nature des applications informatiques particulières qu'utilise l'entité.

	Exemples de caractéristiques typiques		
	Logiciel commercial peu complexe	Logiciel commercial ou applications informatiques de moyenne envergure et modérément complexes	Applications informatiques de grande envergure ou complexes (par exemple, progiciels de gestion intégrés)
Éléments liés au degré d'automatisation et à l'utilisation des données			
• Proportion de procédures de traitement qui sont	S. O.	S. O.	Procédures automatisées

automatisées et complexité de ces procédures (notamment, existence ou non de procédures de traitement sans papier hautement automatisées)			poussées et souvent complexes
• Mesure dans laquelle le traitement de l'information par l'entité repose sur des rapports générés par le système	Rapports automatisés reposant sur une logique simple	Rapports automatisés reposant sur une logique simple, mais adaptée aux besoins	Rapports automatisés reposant sur une logique complexe ; utilisation d'un générateur de rapports
• Méthode de saisie de données (saisie manuelle, saisie par le client ou par le fournisseur, ou téléchargement de fichiers, par exemple)	Données saisies manuellement	Peu de données à saisir ou interfaces simples	Beaucoup de données à saisir ou interfaces complexes
• Manière dont l'informatique est utilisée pour permettre la communication entre les applications, les bases de données ou d'autres éléments de l'environnement informatique, en interne ou à l'externe, selon le cas, grâce à des interfaces	Aucune interface automatisée (saisie manuelle seulement)	Peu de données à saisir ou interfaces simples	Beaucoup de données à saisir ou interfaces complexes
• Volume et complexité des données numériques traitées par le système d'information (notamment, stockage des documents comptables ou d'autres informations sous forme numérique ou non et lieu	Faible volume de données ou données simples pouvant être vérifiées manuellement ; stockage local des données	Faible volume de données ou données simples	Grand volume de données ou données complexes ; entrepôts de

où les données sont stockées)			données[76] ; recours à des fournisseurs de services informatiques internes ou externes (stockage ou hébergement des données par des tiers, par exemple)
Éléments liés aux applications informatiques et à l'infrastructure informatique			
• Type d'applications (par exemple, applications commerciales peu ou pas personnalisées ou, au contraire, applications très personnalisées ou fortement intégrées, qui ont été soit achetées et personnalisées soit développées en interne)	Applications commerciales peu ou pas personnalisées	Applications commerciales, applications patrimoniales peu complexes, ou progiciel de gestion intégré d'entrée de gamme peu ou pas personnalisé	Applications développées sur mesure ou progiciels de gestion intégrés complexes et hautement personnalisés
• Complexité de la nature des applications informatiques et de l'infrastructure informatique sous-jacente	Simple ordinateur portable ou solution client-serveur	Ordinateur central bien établi et stable ; client-serveur modeste ou simple ; infonuagique (logiciel-service)	Ordinateur central complexe ; client-serveur important ou complexe ; applications Web ; infonuagique (infrastructure-service)
• Recours aux services d'hébergement de tiers	Fournisseur compétent, bien établi et fiable pour les	Fournisseur compétent, bien établi et fiable pour	Fournisseur compétent, bien établi et fiable pour

[76] Un entrepôt de données s'entend généralement d'un référentiel central contenant des données intégrées qui proviennent d'une source unique ou de sources diverses (plusieurs bases de données, par exemple) et qui peuvent être utilisées pour la production de rapports ou pour d'autres activités d'analyse de données qu'effectue l'entité. Un générateur de rapports est une application informatique servant à extraire des données d'une ou de plusieurs sources (comme un entrepôt de données, une base de données ou une application informatique) et à les présenter selon un format défini.

ou externalisation des services informatiques	services externalisés (par exemple, services infonuagiques), le cas échéant	les services externalisés (par exemple, services infonuagiques), le cas échéant	certaines applications, et nouveau fournisseur ou fournisseur émergent pour d'autres
• Recours à des technologies émergentes qui ont une incidence sur l'information financière de l'entité	Pas d'utilisation de technologies émergentes	Utilisation limitée des technologies émergentes dans certaines applications	Utilisation mixte de technologies émergentes sur les différentes plateformes
Éléments liés aux processus informatiques			
• Personnel qui s'occupe de l'environnement informatique (nombre de personnes faisant partie du personnel de soutien informatique chargé de la sécurité et de la gestion des changements dans l'environnement informatique, et niveau de compétence de ces personnes)	Petit nombre de personnes ayant des connaissances limitées en informatique (mise à niveau des applications et gestion des accès)	Quelques personnes ayant des compétences en informatique / affectées aux technologies de l'information	Service consacré à l'informatique, doté de personnel qualifié possédant des compétences en programmation
• Complexité des processus de gestion des droits d'accès	Droits d'accès gérés par une seule personne détenant des droits d'administrateur	Droits d'accès gérés par un petit nombre de personnes détenant des droits d'administrateur	Droits d'accès gérés par le service informatique au moyen de processus complexes
• Complexité des questions liées à la sécurité de l'environnement informatique, dont la vulnérabilité des applications informatiques, des bases de données et d'autres	Accès simple, sur place, sans éléments Web externes	Quelques applications Web sécurisées essentiellement par un simple contrôle d'accès en fonction du rôle	Plateformes multiples avec accès Web et modèles de sécurité complexes

éléments de l'environnement informatique aux risques de cybersécurité, notamment lorsque des opérations sont effectuées au moyen du Web ou d'interfaces externes			
• Modification des programmes liées à la manière dont l'information est traitée et, le cas échéant, ampleur des modifications apportées au cours de la période	Logiciel commercial dont le code source est inaccessible	Code source de certaines applications commerciales inaccessible, modifications légères ou peu nombreuses apportées à d'autres applications bien établies ; cycle de développement des systèmes traditionnel	Modifications nouvelles, nombreuses ou complexes ; plusieurs cycles de développement par année
• Ampleur des changements survenus dans l'environnement informatique (par exemple, nouveautés dans cet environnement ou modifications importantes apportées aux applications informatiques ou à l'infrastructure informatique)	Changements limités aux mises à niveau des logiciels commerciaux	Mises à niveau des logiciels commerciaux et des progiciels de gestion intégrés ou amélioration des applications ou systèmes patrimoniaux	Modifications nouvelles, nombreuses ou complexes ; plusieurs cycles de développement par année ; personnalisation importante des progiciels de gestion intégrés
• Conversion de données majeure au cours de la période et, le cas échéant, nature et importance des changements apportés et méthode de conversion utilisée	Mises à niveau logicielles provenant du fournisseur, sans conversion des données	Mises à niveau mineures pour les applications logicielles commerciales nécessitant peu de conversion de données	Mise à niveau majeure, nouvelle version, changement de plateforme

Technologies émergentes

5. Il se peut que l'entité utilise des technologies émergentes (c.-à-d. les chaînes de blocs, la robotique ou l'intelligence artificielle) parce qu'elles présentent des possibilités particulières d'accroître l'efficience opérationnelle ou de bonifier l'information financière. Lorsque des technologies émergentes sont combinées au système d'information de l'entité utilisé pour la préparation des états financiers, l'auditeur peut les ajouter à la liste des applications informatiques et autres aspects de l'environnement informatique qui sont vulnérables aux risques découlant du recours à l'informatique. Bien que les technologies émergentes puissent sembler plus sophistiquées ou plus complexes que les autres technologies, les responsabilités de l'auditeur à l'égard des applications informatiques et des contrôles généraux informatiques, décrites aux alinéas 26 b) et c), demeurent les mêmes.

Adaptabilité

6. Il peut être plus facile pour l'auditeur d'acquérir une compréhension de l'environnement informatique d'une entité peu complexe qui utilise un logiciel commercial et qui, faute de pouvoir accéder au code source, ne peut apporter aucune modification aux programmes. Il est possible qu'une telle entité n'ait pas de personnel affecté au service informatique à proprement parler, mais qu'elle ait attribué à un membre du personnel le rôle d'administrateur pour la gestion des droits d'accès des employés aux applications informatiques ou pour l'installation des mises à jour qu'envoie le fournisseur. Voici des exemples d'éléments particuliers que l'auditeur peut prendre en considération pour acquérir une compréhension de la nature d'un progiciel comptable commercial, qui est parfois l'unique application informatique utilisée dans le système d'information d'une entité peu complexe :

   - la mesure dans laquelle le logiciel est éprouvé et réputé pour sa fiabilité ;
   - la mesure dans laquelle l'entité peut modifier le code source du logiciel pour ajouter des modules complémentaires au logiciel de base, ou modifier directement les données ;
   - la nature et l'ampleur des modifications qu'a subies le logiciel. Il est possible que l'entité ne soit pas en mesure de modifier le code source du logiciel, mais qu'elle ait accès à des options de configuration (choix ou modification des paramètres de l'information, par exemple), celles-ci étant offertes par bon nombre de progiciels. Dans ce cas, le code source n'est généralement pas modifié, mais l'auditeur peut tout de même tenir compte de la gamme d'options de configuration que peut choisir l'entité lorsqu'il s'assure de l'exhaustivité et de l'exactitude des informations produites par le logiciel qui sont utilisées comme éléments probants ;
   - la mesure dans laquelle il est possible d'accéder directement aux données pertinentes pour la préparation des états financiers (c'est-à-dire, d'accéder directement à la base de données sans passer par l'application informatique) et le volume de données traitées. Généralement, la nécessité pour l'entité de mettre en place des contrôles visant à assurer l'intégrité des données (tels que des contrôles généraux informatiques prévenant l'accès – ou l'apport de modifications – non autorisé aux données) est d'autant plus grande que les données sont volumineuses.

7. Dans les environnements informatiques complexes, il peut y avoir des applications informatiques qui, en raison de leur haut degré de personnalisation ou d'intégration, sont plus difficiles à comprendre. Les processus ou les applications informatiques se rapportant à l'information financière peuvent être intégrés à d'autres applications informatiques. Ainsi, il est possible que les applications informatiques utilisées aux fins du cheminement des opérations et du traitement de l'information dans le système

d'information de l'entité reçoivent des données d'autres applications informatiques servant aux activités d'exploitation de l'entité. Ces autres applications peuvent alors être pertinentes pour la préparation des états financiers. Les environnements informatiques complexes nécessitent souvent un service consacré à l'informatique, doté de processus structurés et composé d'employés possédant des compétences en développement de logiciels et en maintenance d'environnement informatique. Il peut aussi arriver qu'une entité confie la gestion de certains aspects ou de certains processus de son environnement informatique à des fournisseurs de services internes ou externes (par exemple, en ayant recours aux services d'hébergement de tiers).

Identification des applications informatiques qui sont vulnérables aux risques découlant du recours à l'informatique

8. En acquérant une compréhension de la nature et de la complexité de l'environnement informatique de l'entité, notamment de la nature et de l'étendue des contrôles du traitement de l'information, l'auditeur peut déterminer sur quelles applications informatiques s'appuie l'entité pour assurer l'exactitude du traitement et le maintien de l'intégrité de l'information financière. L'identification des applications informatiques sur lesquelles s'appuie l'entité peut influer sur la décision de l'auditeur de tester ou non les contrôles automatisés qui y sont intégrés, dans la mesure où ils visent à répondre aux risques d'anomalies significatives identifiés. Si l'entité ne s'appuie pas sur une certaine application informatique, il est peu probable qu'il soit approprié ou concluant de tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles automatisés qui y sont intégrés. Parmi les contrôles automatisés pouvant être identifiés en application de l'alinéa 26 b), il y a les calculs automatisés et les contrôles sur les données d'entrée, le traitement et les données de sortie, tels que le triple rapprochement (bons de commande, bordereaux d'expédition, factures). Lorsqu'il identifie de tels contrôles automatisés et que sa compréhension de l'environnement informatique l'amène à déterminer que l'entité s'appuie sur l'application informatique à laquelle ces contrôles sont intégrés, l'auditeur peut être plus susceptible d'identifier cette application comme étant vulnérable aux risques découlant du recours à l'informatique.

9. Pour savoir si les applications informatiques auxquelles sont intégrés les contrôles automatisés que l'auditeur a identifiés sont vulnérables aux risques découlant du recours à l'informatique, l'auditeur tient généralement compte de la mesure dans laquelle la direction peut accéder au code source pour modifier les programmes liés à ces contrôles ou aux applications informatiques. La mesure dans laquelle l'entité modifie les programmes ou la configuration des applications informatiques et la mesure dans laquelle les processus informatiques afférents à ces modifications sont structurés peuvent aussi constituer des éléments pertinents à prendre en considération, tout comme le risque d'accès – ou d'apport de modifications – inapproprié aux données.

10. L'auditeur peut vouloir utiliser comme éléments probants des rapports générés par le système, tels que des rapports chronologiques des créances clients ou des rapports d'évaluation des stocks. Afin d'obtenir des éléments probants sur l'exhaustivité et l'exactitude de tels rapports, l'auditeur peut mettre en œuvre des procédures de corroboration portant sur leurs données d'entrée et de sortie. Dans d'autres cas, il peut avoir l'intention de tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles afférents à la préparation et la mise à jour de ces rapports, auquel cas l'application informatique qui génère les rapports fera probablement partie des applications vulnérables aux risques découlant du recours à l'informatique. En plus de tester l'exhaustivité et l'exactitude des rapports, l'auditeur peut également prévoir de tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles généraux informatiques

visant à répondre aux risques de modification non autorisée ou inappropriée des programmes ou des données sous-tendant les rapports.

11. Il peut y avoir une fonction de génération de rapports à même l'application informatique, mais il arrive aussi que l'entité ait recours à une application distincte (générateur de rapports). Dans de tels cas, il peut être nécessaire de déterminer d'où proviennent les rapports générés par le système (c'est-à-dire de trouver l'application qui prépare les rapports ainsi que les sources de données utilisées) pour identifier les applications informatiques qui sont vulnérables aux risques découlant du recours à l'informatique.

12. Il se peut que les sources de données utilisées par les applications informatiques soient des bases de données qui sont seulement accessibles par l'intermédiaire de l'application informatique ou dont l'accès est restreint aux membres du personnel du service informatique qui détiennent des droits d'administrateur. Dans d'autres cas, la source de données peut être un entrepôt de données qui est lui-même considéré comme une application informatique vulnérable aux risques découlant du recours à l'informatique.

13. Lorsque l'entité a recours à des procédures sans papier hautement automatisées pour le traitement de ses opérations, ces procédures pouvant reposer sur de nombreuses applications informatiques intégrées, il est possible que l'auditeur identifie un risque pour lequel les procédures de corroboration ne sont pas suffisantes à elles seules. Il y aura alors probablement des contrôles automatisés parmi les contrôles identifiés par l'auditeur. De plus, il se peut que l'entité s'appuie sur des contrôles généraux informatiques pour assurer le maintien de l'intégrité des opérations traitées et des autres informations servant au traitement. Les applications informatiques ayant un rôle dans le traitement et le stockage des informations feront alors probablement partie des applications vulnérables aux risques découlant du recours à l'informatique.

Informatique utilisateur

14. Bien que l'auditeur puisse utiliser comme éléments probants des données générées par le système qui entrent dans les calculs effectués par un outil d'informatique utilisateur (comme un tableur ou une simple base de données), de tels outils ne figurent généralement pas parmi les applications informatiques identifiées en application de l'alinéa 26 b). Il peut être difficile de concevoir et de mettre en œuvre des contrôles afférents à l'accès aux outils d'informatique utilisateur et à la modification de ceux-ci, et de tels contrôles sont rarement équivalents aux contrôles généraux informatiques, ou aussi efficaces que ceux-ci. L'auditeur peut donc, comme solution de rechange, examiner une combinaison de contrôles du traitement de l'information, en tenant compte de l'objet et de la complexité de l'outil d'informatique utilisateur. Par exemple, il peut prendre en considération :

- les contrôles du traitement de l'information afférents à la production et au traitement des données sources, notamment les contrôles automatisés ou les contrôles d'interface pertinents jusqu'au point d'extraction des données (c'est-à-dire, l'entrepôt de données) ;
- les contrôles visant à assurer que la logique fonctionne comme prévu, notamment les contrôles qui concernent l'extraction des données, tels que le rapprochement d'un rapport et des données qui le sous-tendent, la comparaison des données individuelles d'un rapport aux données sources et vice versa ainsi que les contrôles relatifs aux formules et aux macros ;
- l'utilisation d'outils logiciels de validation, qui vérifient systématiquement les formules ou les macros (par exemple, outil validant l'intégrité d'une feuille de calcul).

Adaptabilité

15. La capacité de l'entité d'assurer le maintien de l'intégrité des informations qui sont stockées dans le système d'information, ou traitées au moyen de celui-ci, peut varier selon la complexité et le volume des opérations et des autres informations concernées. Si les données qui étayent une catégorie d'opérations importante, un solde de compte important ou une information à fournir importante sont complexes et volumineuses, il sera d'autant plus difficile pour l'entité d'assurer le maintien de l'intégrité des informations en ayant seulement recours à des contrôles du traitement de l'information (par exemple, des contrôles sur les données d'entrée et de sortie ou des contrôles de revue). Il sera aussi moins probable que l'auditeur soit en mesure d'obtenir des éléments probants sur l'exhaustivité et l'exactitude de ces informations, s'il compte se servir de ces informations comme éléments probants, en ayant seulement recours à des procédures de corroboration. Parfois, lorsque les opérations sont peu complexes et peu volumineuses, la direction peut avoir recours à un contrôle du traitement de l'information qui permet à lui seul de vérifier l'exhaustivité et l'exactitude des données (par exemple, un rapprochement permettant de vérifier la concordance entre les bons de commande individuels qui ont été traités et pour lesquels il existe une facture et les informations se trouvant sur les documents papier d'où proviennent les données qui ont été saisies initialement dans l'application informatique). Lorsque l'entité s'appuie sur des contrôles généraux informatiques pour assurer le maintien de l'intégrité de certaines informations utilisées par les applications informatiques, l'auditeur peut déterminer que ces applications sont vulnérables aux risques découlant du recours à l'informatique.

Exemples de caractéristiques propres aux applications informatiques qui sont généralement peu vulnérables aux risques découlant du recours à l'informatique	Exemples de caractéristiques propres aux applications informatiques qui sont généralement vulnérables aux risques découlant du recours à l'informatique
• Applications autonomes • Volume de données (opérations) peu important • Fonctionnalités peu complexes • Opérations systématiquement étayées par les originaux papier	• Applications avec interfaces • Volume de données (opérations) important • Fonctionnalités complexes, telles que : – déclenchement automatique d'opérations ; – écritures automatisées basées sur un éventail de calculs complexes
Raisons pour lesquelles ces applications informatiques sont généralement peu vulnérables aux risques découlant du recours à l'informatique : • Le volume de données étant peu important, la direction ne s'appuie pas sur des	Raisons pour lesquelles ces applications informatiques sont généralement vulnérables aux risques découlant du recours à l'informatique : • Le volume de données étant important, la direction s'appuie sur des logiciels

contrôles généraux informatiques pour traiter ou tenir à jour les données. • La direction ne s'appuie pas sur des contrôles automatisés ni sur d'autres fonctionnalités automatisées. L'auditeur n'a pas identifié de contrôles automatisés en application de l'alinéa 26 a). • La direction ne s'appuie pas sur les rapports générés par le système, bien qu'elle les utilise à des fins de contrôle. Elle effectue plutôt un rapprochement entre la documentation papier et les rapports, dont elle vérifie aussi les calculs. • L'auditeur validera directement les informations produites par l'entité qui serviront d'éléments probants.	d'application pour traiter ou tenir à jour les données. • La direction s'appuie sur des logiciels d'application pour effectuer des contrôles automatisés que l'auditeur a également identifiés.

Autres aspects de l'environnement informatique qui sont vulnérables aux risques découlant du recours à l'informatique

16. Lorsque des applications informatiques sont identifiées par l'auditeur comme étant vulnérables aux risques découlant du recours à l'informatique, il y a généralement d'autres aspects de l'environnement informatique qui sont aussi vulnérables à ces risques. L'infrastructure informatique se compose des bases de données, du système d'exploitation et du réseau. Les bases de données, qui peuvent consister en un ensemble de tables de données interreliées, servent au stockage des données qui sont utilisées par les applications informatiques. Pour accéder directement aux données qui s'y trouvent, les membres du personnel du service informatique et les autres employés qui détiennent des droits d'administrateur peuvent avoir recours à des systèmes de gestion de base de données. Le système d'exploitation assure la gestion des communications entre le matériel, les applications informatiques et les autres logiciels qui sont utilisés dans le réseau. Il est ainsi possible que le système d'exploitation permette d'accéder directement aux applications informatiques et aux bases de données. Un réseau est une composante de l'infrastructure informatique qui permet la transmission de données et le partage d'informations, de ressources et de services grâce à une liaison de données commune. Un réseau comporte généralement des mesures de sécurité logique (dont l'exécution est assurée par le système d'exploitation) qui encadrent l'accès aux ressources sous-jacentes.

17. Généralement, lorsqu'une application informatique est identifiée par l'auditeur comme étant vulnérable aux risques découlant du recours à l'informatique, les bases contenant les données qui sont traitées par cette application sont elles aussi identifiées comme étant vulnérables à ces risques. De même, le système d'exploitation est généralement vulnérable aux risques découlant du recours à l'informatique, puisqu'il est souvent essentiel au fonctionnement des applications informatiques et qu'il peut possiblement permettre d'accéder directement aux applications informatiques et aux bases de données. Le réseau peut être identifié comme étant vulnérable lorsqu'il constitue un point d'accès central aux applications informatiques identifiées et aux bases de données connexes, lorsqu'une

application informatique utilise Internet pour faciliter les interactions avec des fournisseurs ou des parties externes, ou lorsque des applications informatiques Web sont identifiées par l'auditeur.

Identification des risques découlant du recours à l'informatique et identification des contrôles généraux informatiques

18. Les risques découlant du recours à l'informatique comprennent notamment les risques associés à un appui inapproprié sur des applications informatiques qui ne traitent pas les données avec exactitude, qui traitent des données inexactes, ou les deux. Voici des exemples de tels risques :

    - accès non autorisé aux données pouvant aboutir à des destructions ou modifications inappropriées de données, y compris l'enregistrement d'opérations non autorisées ou inexistantes ou l'enregistrement inexact d'opérations. L'accès de multiples utilisateurs à une base de données commune peut poser des risques particuliers ;
    - possibilité que le personnel du service informatique obtienne des privilèges d'accès supérieurs à ceux qui sont nécessaires pour l'exercice de ses fonctions, et que la séparation des tâches se trouve ainsi compromise ;
    - modifications non autorisées des données dans les fichiers maîtres ;
    - modifications non autorisées d'applications informatiques ou d'autres aspects de l'environnement informatique ;
    - non-réalisation de modifications nécessaires d'applications informatiques ou d'autres aspects de l'environnement informatique ;
    - interventions manuelles inappropriées ;
    - perte possible de données ou incapacité d'accéder aux données requises.

19. Les risques pris en considération par l'auditeur en ce qui a trait à l'accès peuvent comprendre à la fois les risques d'accès non autorisé par des parties internes et les risques d'accès non autorisé par des parties externes (souvent appelés « risques liés à la cybersécurité »). Ces risques n'ont pas nécessairement d'incidence sur l'information financière, l'environnement informatique de l'entité pouvant également comprendre des applications informatiques et des données connexes répondant à d'autres besoins (exploitation ou conformité, par exemple). Il est important de noter que les cyberincidents surviennent généralement d'abord dans les couches internes et périphériques du réseau, qui sont habituellement à l'écart des applications informatiques, des bases de données et des systèmes d'exploitation qui ont une incidence sur la préparation des états financiers. Par conséquent, s'il prend connaissance d'une intrusion, l'auditeur détermine généralement la mesure dans laquelle celle-ci est susceptible d'avoir eu une incidence sur l'information financière. S'il est possible que l'intrusion ait eu une incidence sur l'information financière, l'auditeur peut décider d'acquérir une compréhension des contrôles connexes et de tester ces derniers afin de déterminer l'incidence possible ou l'étendue des anomalies potentielles dans les états financiers, ou encore déterminer que l'entité a fourni des informations adéquates sur l'intrusion.

20. Par ailleurs, il est possible que les textes légaux et réglementaires pouvant avoir une incidence directe ou indirecte sur les états financiers de l'entité comprennent des dispositions visant la protection des données. Lorsqu'il prend en considération la conformité de l'entité à ces textes légaux et réglementaires, conformément à la norme ISA 250 (révisée), l'auditeur peut être amené à acquérir

une compréhension des processus informatiques de l'entité et des contrôles généraux informatiques que celle-ci a mis en place pour se conformer aux textes légaux et réglementaires en question.

21. Les contrôles généraux informatiques sont des contrôles que l'entité met en place pour répondre aux risques découlant du recours à l'informatique. Pour les identifier, l'auditeur se fonde donc sur la compréhension qu'il a acquise à l'égard des applications informatiques et des autres aspects de l'environnement informatique qu'il a identifiés ainsi que des risques découlant du recours à l'informatique qui sont applicables. Lorsque l'entité utilise les mêmes processus informatiques pour l'ensemble de son environnement informatique ou pour certaines de ses applications informatiques, il est possible que l'auditeur identifie des risques communs découlant du recours à l'informatique et des contrôles généraux informatiques communs.

22. En règle générale, il est probable que les contrôles généraux informatiques portant sur les applications informatiques et sur les bases de données seront plus nombreux à être identifiés que ceux portant sur d'autres aspects de l'environnement informatique, puisque les premiers sont plus étroitement liés au traitement et au stockage des informations dans le système d'information de l'entité. Pour identifier les contrôles généraux informatiques, l'auditeur peut tenir compte non seulement des contrôles afférents aux actions posées par les utilisateurs finaux, mais aussi de ceux afférents aux actions posées par le personnel du service informatique ou par des fournisseurs de services informatiques.

23. De plus amples explications sur la nature des contrôles généraux informatiques qui sont couramment mis en place pour différents aspects de l'environnement informatique sont présentées à l'Annexe 6, qui fournit aussi des exemples de contrôles généraux informatiques pour certains processus informatiques.

Annexe 6

(Réf. : sous-alinéa 25 c)ii) et par. A173 et A174)

Éléments à prendre en considération pour acquérir une compréhension des contrôles généraux informatiques

La présente annexe contient des exemples d'éléments que l'auditeur peut prendre en considération pour acquérir une compréhension des contrôles généraux informatiques.

1. Nature des contrôles généraux informatiques couramment mis en place pour chaque aspect de l'environnement informatique

   a) Applications

   Les contrôles généraux informatiques qui sont mis en place au niveau de la couche « applications informatiques » sont fonction de la nature et de l'étendue de la fonctionnalité des applications et des chemins d'accès qu'elles permettent d'emprunter. Ainsi, il y aura généralement plus de contrôles pertinents pour des applications informatiques hautement intégrées comportant des options de sécurité complexes que pour une application informatique patrimoniale qui ne sert que pour un petit nombre de soldes de comptes et dans laquelle l'accès s'effectue uniquement à partir des opérations.

   b) Base de données

   Les contrôles généraux informatiques qui sont mis en place au niveau de la couche « base de données » visent généralement à répondre aux risques découlant du recours à l'informatique qui concernent les mises à jour non autorisées des informations financières contenues dans la base de données au moyen d'un accès direct à celle-ci ou de l'exécution d'un script ou d'un programme.

   c) Système d'exploitation

   Les contrôles généraux informatiques qui sont mis en place au niveau de la couche « système d'exploitation » visent généralement à répondre aux risques découlant du recours à l'informatique qui concernent les droits d'administrateur – droits qui peuvent faciliter le contournement d'autres contrôles. L'usurpation de l'authentifiant d'autres utilisateurs, l'ajout de nouveaux utilisateurs non autorisés, le téléchargement de logiciels malveillants et l'exécution de scripts ou d'autres programmes non autorisés en sont quelques exemples.

   d) Réseau

   Les contrôles généraux informatiques qui sont mis en place au niveau de la couche « réseau » visent généralement à répondre aux risques découlant du recours à l'informatique qui concernent la segmentation du réseau, l'accès à distance et l'authentification. Les contrôles du réseau peuvent être pertinents lorsque l'entité utilise des applications Web pour la présentation de l'information financière. Ces contrôles peuvent être pertinents lorsque les relations avec les partenaires commerciaux ou les tiers fournisseurs de services occupent une place importante dans les activités de l'entité, car cela peut faire augmenter le volume de données transmises et nécessiter un accès à distance.

2. Exemples de contrôles généraux informatiques pouvant être mis en place pour chaque type de processus informatique

a) Processus de gestion de l'accès

- *Authentification*

  Contrôles consistant à vérifier qu'un utilisateur accède à une application informatique ou à un autre élément de l'environnement informatique au moyen de son propre authentifiant (c'est-à-dire que celui-ci n'utilise pas l'authentifiant d'un autre utilisateur).

- *Autorisation*

  Contrôles qui font que les utilisateurs ont uniquement accès aux informations dont ils ont besoin pour s'acquitter des responsabilités rattachées à leur poste, ce qui favorise une séparation des tâches appropriée.

- *Attribution*

  Contrôles attribuant des droits d'accès aux nouveaux utilisateurs et autorisant la modification des privilèges d'accès des utilisateurs existants.

- *Révocation*

  Contrôles révoquant les droits d'accès d'un utilisateur en cas de cessation d'emploi ou de mutation.

- *Accès privilégié*

  Contrôles afférents aux droits d'administrateur ou aux droits des utilisateurs avec pouvoir.

- *Examen des accès utilisateurs*

  Contrôles visant à évaluer ou à attester de nouveau l'autorisation continue des accès utilisateurs.

- *Paramètres de sécurité*

  Contrôles dont est généralement dotée chaque technologie consistant en des paramètres de configuration clés permettant de restreindre l'accès à l'environnement informatique.

- *Accès physique*

  Contrôles afférents à l'accès physique au centre de données et au matériel informatique afin d'éviter que cet accès puisse servir au contournement d'autres contrôles.

b) Processus de gestion des changements touchant les programmes ou d'autres changements apportés à l'environnement informatique

- *Processus de gestion des changements*

  Contrôles afférents au processus visant la conception, la programmation et la mise à l'essai de changements ainsi qu'à leur intégration à l'environnement de production (utilisateur final).

- *Séparation des tâches dans le cadre de l'intégration des changements à l'environnement de production*

  Contrôles visant la séparation des droits d'accès aux fins de l'apport de changements et de leur intégration à l'environnement de production.

- *Élaboration, acquisition ou mise en œuvre des systèmes*

  Contrôles afférents à l'élaboration ou à la mise en œuvre initiale des applications informatiques (ou en lien avec d'autres aspects de l'environnement informatique).

- *Conversion des données*

  Contrôles afférents à la conversion des données durant l'élaboration, la mise en œuvre ou les mises à niveau de l'environnement informatique.

c) Processus de gestion des opérations informatiques

- *Planification des travaux*

  Contrôles afférents à l'accès permettant de planifier et de lancer des travaux ou des programmes pouvant avoir une incidence sur l'information financière.

- *Suivi des travaux*

  Contrôles mis en place pour assurer le suivi des travaux ou des programmes portant sur l'information financière en vue de leur bon déroulement.

- *Sauvegarde et récupération*

  Contrôles mis en place pour s'assurer que des sauvegardes des données liées à l'information financière ont lieu comme prévu et que ces données sont disponibles et rapidement récupérables en cas de panne ou d'attaque.

- *Détection des intrusions*

  Contrôles mis en place pour assurer la surveillance des points vulnérables de l'environnement informatique ou le suivi des intrusions dont il fait l'objet.

Des exemples de risques découlant du recours à l'informatique et des exemples de contrôles généraux informatiques qui peuvent être mis en place pour y répondre, selon la nature de l'application informatique concernée, sont présentés dans le tableau ci-après.

Processus	**Risques**	**Contrôles**	**Applications informatiques**		
Processus informatique	**Exemples de risques découlant du recours à l'informatique**	**Exemples de contrôles généraux informatiques**	**Applicables aux logiciels commerciaux peu complexes ?**	**Applicables aux logiciels commerciaux ou aux applications informatiques de moyenne envergure et modérément complexes ?**	**Applicables aux applications informatiques de grande envergure ou complexes (par exemple, progiciels de gestion intégrés) ?**
Gestion de l'accès	Privilèges d'accès : Utilisateurs détenant des privilèges d'accès supérieurs à ceux qui sont nécessaires pour l'exercice de leurs fonctions, ce qui peut compromettre la séparation des tâches.	La nature et l'étendue des privilèges d'accès modifiés ou nouvellement attribués sont approuvées par la direction, notamment en ce qui concerne les rôles/profils standardisés d'utilisateurs des applications, les opérations donnant lieu à des informations financières critiques et la séparation des tâches.	Oui, au lieu de l'examen des accès utilisateurs mentionné ci-après	Oui	Oui
		Les droits d'accès sont rapidement révoqués ou modifiés en cas de cessation d'emploi ou de	Oui, au lieu de l'examen des accès utilisateurs mentionnés ci-après	Oui	Oui

Processus	**Risques**	**Contrôles**	**Applications informatiques**		
Processus informatique	**Exemples de risques découlant du recours à l'informatique**	**Exemples de contrôles généraux informatiques**	**Applicables aux logiciels commerciaux peu complexes ?**	**Applicables aux logiciels commerciaux ou aux applications informatiques de moyenne envergure et modérément complexes ?**	**Applicables aux applications informatiques de grande envergure ou complexes (par exemple, progiciels de gestion intégrés) ?**
		mutation de l'utilisateur.			
		Les accès utilisateurs font l'objet d'un examen périodique.	Oui, au lieu des contrôles axés sur l'attribution et la révocation des droits d'accès décrits ci-dessus	Oui, pour certaines applications	Oui
		La séparation des tâches fait l'objet d'un suivi et les droits d'accès incompatibles sont soit abolis, soit mis en correspondance avec des contrôles d'atténuation des risques consignés par écrit et testés.	S. O., le système n'est pas doté de fonctionnalités visant à assurer la séparation des tâches	Oui, pour certaines applications	Oui
		Les privilèges d'accès (par exemple, les droits d'administrateurs permettant de	Oui, mais probablement seulement au niveau de la couche	Oui, au niveau de la couche « applications informatiques » et de certaines couches	Oui, à toutes les couches « environnement informatique » de la plateforme

Processus	**Risques**	**Contrôles**	**Applications informatiques**		
Processus informatique	**Exemples de risques découlant du recours à l'informatique**	**Exemples de contrôles généraux informatiques**	**Applicables aux logiciels commerciaux peu complexes ?**	**Applicables aux logiciels commerciaux ou aux applications informatiques de moyenne envergure et modérément complexes ?**	**Applicables aux applications informatiques de grande envergure ou complexes (par exemple, progiciels de gestion intégrés) ?**
		gérer la configuration, les données et la sécurité) sont strictement attribués aux utilisateurs autorisés.	« applications informatiques »	« environnement informatique » de la plateforme	
Gestion de l'accès	Accès direct aux données : Possibilité de modifier les données financières de façon inappropriée sans qu'une opération soit enregistrée dans une application.	L'accès aux fichiers de données des applications ou aux objets, tables ou données des bases de données est limité aux utilisateurs autorisés, en fonction des responsabilités et du rôle qui leur incombent, et cet accès est approuvé par la direction.	S. O.	Oui, pour certaines applications et bases de données	Oui
Gestion de l'accès	Configuration des systèmes : Systèmes qui, faute d'être configurés ou mis à jour de façon	Pour accéder aux systèmes, les utilisateurs doivent s'authentifier au	Oui, authentification par mot de passe uniquement	Oui, authentification par mot de passe et	Oui

Processus	**Risques**	**Contrôles**	**Applications informatiques**		
Processus informatique	**Exemples de risques découlant du recours à l'informatique**	**Exemples de contrôles généraux informatiques**	**Applicables aux logiciels commerciaux peu complexes ?**	**Applicables aux logiciels commerciaux ou aux applications informatiques de moyenne envergure et modérément complexes ?**	**Applicables aux applications informatiques de grande envergure ou complexes (par exemple, progiciels de gestion intégrés) ?**
	adéquate, ne permettent pas de restreindre l'accès aux seuls utilisateurs appropriés et dûment autorisés.	moyen de codes d'utilisateur et de mots de passe uniques ou d'autres mécanismes de validation des droits d'accès. Les paramètres des mots de passe répondent aux normes de l'entreprise ou du secteur (longueur minimale et niveau de complexité exigés, expiration du mot de passe, verrouillage du compte, etc.).		authentification multifactorielle	
		Les attributs clés des paramètres de sécurité sont mis en place de façon appropriée.	S. O., aucun paramètre de sécurité	Oui, pour certaines applications et bases de données	Oui
Gestion des changements	Applications : Modification inappropriée des	Les modifications apportées aux	S. O., si l'on s'est assuré qu'aucun code	Oui, s'il s'agit de logiciels non commerciaux	Oui

Processus	**Risques**	**Contrôles**	**Applications informatiques**		
Processus informatique	**Exemples de risques découlant du recours à l'informatique**	**Exemples de contrôles généraux informatiques**	**Applicables aux logiciels commerciaux peu complexes ?**	**Applicables aux logiciels commerciaux ou aux applications informatiques de moyenne envergure et modérément complexes ?**	**Applicables aux applications informatiques de grande envergure ou complexes (par exemple, progiciels de gestion intégrés) ?**
	systèmes/programmes d'application dotés de contrôles automatisés pertinents (paramètres configurables, algorithmes/calculs automatisés, extraction automatisée des données, etc.) ou de fonctionnalités logiques permettant de générer des rapports.	applications sont rigoureusement testées et approuvées avant d'être intégrées à l'environnement de production.	source n'est accessible		
		La possibilité d'intégrer des changements à l'environnement de production des applications est rigoureusement restreinte et il y a séparation des tâches par rapport à l'environnement de développement.	S. O.	Oui, s'il s'agit de logiciels non commerciaux	Oui
Gestion des changements	Bases de données : Modification inappropriée de la structure des bases de données et des corrélations entre les données.	Les modifications apportées aux bases de données sont rigoureusement testées et approuvées avant d'être	S. O., aucune modification apportée aux bases de données au sein de l'entité	Oui, s'il s'agit de logiciels non commerciaux	Oui

Processus	**Risques**	**Contrôles**	**Applications informatiques**		
Processus informatique	**Exemples de risques découlant du recours à l'informatique**	**Exemples de contrôles généraux informatiques**	**Applicables aux logiciels commerciaux peu complexes ?**	**Applicables aux logiciels commerciaux ou aux applications informatiques de moyenne envergure et modérément complexes ?**	**Applicables aux applications informatiques de grande envergure ou complexes (par exemple, progiciels de gestion intégrés) ?**
		intégrées à l'environnement de production.			
Gestion des changements	Logiciels de base : Modification inappropriée des logiciels de base (par exemple, système d'exploitation, réseau, logiciel de gestion des changements, logiciel de contrôle d'accès).	Les modifications apportées aux logiciels de base sont rigoureusement testées et approuvées avant d'être intégrées à l'environnement de production.	S. O., aucune modification apportée aux logiciels de base au sein de l'entité	Oui	Oui
Gestion des changements	Conversion des données : Introduction d'erreurs dans les données converties à partir de systèmes patrimoniaux ou de versions précédentes en raison de la présence de données incomplètes, redondantes, obsolètes ou inexactes dans ces systèmes ou versions.	La direction approuve les résultats de la conversion des données (après avoir rapproché et équilibré les comptes, par exemple) de l'ancien logiciel d'application ou de l'ancienne structure de données au nouveau logiciel d'application ou	S. O., recours à des contrôles manuels	Oui	Oui

Processus	**Risques**	**Contrôles**	**Applications informatiques**		
Processus informatique	**Exemples de risques découlant du recours à l'informatique**	**Exemples de contrôles généraux informatiques**	**Applicables aux logiciels commerciaux peu complexes ?**	**Applicables aux logiciels commerciaux ou aux applications informatiques de moyenne envergure et modérément complexes ?**	**Applicables aux applications informatiques de grande envergure ou complexes (par exemple, progiciels de gestion intégrés) ?**
		à la nouvelle structure de données et s'assure que la conversion a été effectuée conformément aux politiques et procédures de conversion établies.			
Gestion des opérations informatiques	Réseau : Possibilité que des utilisateurs non autorisés accèdent aux systèmes d'information.	Pour accéder au réseau, les utilisateurs doivent s'authentifier au moyen de codes d'utilisateur et de mots de passe uniques ou d'autres mécanismes de validation des droits d'accès. Les paramètres des mots de passe répondent aux normes et aux politiques de l'entreprise ou de la profession (longueur	S. O., l'accès au réseau n'est protégé par aucun mécanisme d'authentification distinct	Oui	Oui

Processus	**Risques**	**Contrôles**	**Applications informatiques**		
Processus informatique	**Exemples de risques découlant du recours à l'informatique**	**Exemples de contrôles généraux informatiques**	**Applicables aux logiciels commerciaux peu complexes ?**	**Applicables aux logiciels commerciaux ou aux applications informatiques de moyenne envergure et modérément complexes ?**	**Applicables aux applications informatiques de grande envergure ou complexes (par exemple, progiciels de gestion intégrés) ?**
		minimale et niveau de complexité exigés, expiration du mot de passe, verrouillage du compte, etc.).			
		Le réseau est segmenté de manière à isoler les applications Web du réseau interne, où s'effectue l'accès aux applications soumises au contrôle interne à l'égard de l'information financière.	S. O., réseau non segmenté	Oui, en faisant preuve de jugement	Oui, en faisant preuve de jugement
		Les gestionnaires du réseau effectuent périodiquement des analyses de vulnérabilité du périmètre du réseau et procèdent à des investigations	S. O.	Oui, en faisant preuve de jugement	Oui, en faisant preuve de jugement

Processus	**Risques**	**Contrôles**	**Applications informatiques**		
Processus informatique	**Exemples de risques découlant du recours à l'informatique**	**Exemples de contrôles généraux informatiques**	**Applicables aux logiciels commerciaux peu complexes ?**	**Applicables aux logiciels commerciaux ou aux applications informatiques de moyenne envergure et modérément complexes ?**	**Applicables aux applications informatiques de grande envergure ou complexes (par exemple, progiciels de gestion intégrés) ?**
		quant aux vulnérabilités potentielles.			
		Des alertes sont générées périodiquement pour signaler les menaces relevées par les systèmes de détection des intrusions. Les gestionnaires du réseau procèdent à des investigations au sujet de ces menaces.	S. O.	Oui, en faisant preuve de jugement	Oui, en faisant preuve de jugement
		Des contrôles sont en place pour restreindre l'accès au réseau privé virtuel (RPV) aux seuls utilisateurs autorisés et appropriés.	S. O., pas de RPV	Oui, en faisant preuve de jugement	Oui, en faisant preuve de jugement

Processus	**Risques**	**Contrôles**	**Applications informatiques**		
Processus informatique	**Exemples de risques découlant du recours à l'informatique**	**Exemples de contrôles généraux informatiques**	**Applicables aux logiciels commerciaux peu complexes ?**	**Applicables aux logiciels commerciaux ou aux applications informatiques de moyenne envergure et modérément complexes ?**	**Applicables aux applications informatiques de grande envergure ou complexes (par exemple, progiciels de gestion intégrés) ?**
Gestion des opérations informatiques	Sauvegarde et récupération des données : Impossibilité de récupérer ou de consulter rapidement les données financières en cas de perte de données.	Les données financières sont sauvegardées régulièrement selon un calendrier et une fréquence établis.	S. O., les données doivent être récupérées manuellement par l'équipe des finances.	Oui	Oui
Gestion des opérations informatiques	Planification des travaux : Traitement inexact, incomplet ou non autorisé des données dans les systèmes, programmes ou travaux de production.	Seuls les utilisateurs autorisés peuvent effectuer la mise à jour des travaux par lots (avec ou sans interface) dans le logiciel de planification des travaux.	S. O., aucun travail par lots	Oui, pour certaines applications	Oui
		Les systèmes, programmes et travaux essentiels font l'objet d'un suivi et les erreurs de traitement sont corrigées afin d'assurer	S. O., aucun suivi des travaux	Oui, pour certaines applications	Oui

Processus	**Risques**	**Contrôles**	**Applications informatiques**		
Processus informatique	**Exemples de risques découlant du recours à l'informatique**	**Exemples de contrôles généraux informatiques**	**Applicables aux logiciels commerciaux peu complexes ?**	**Applicables aux logiciels commerciaux ou aux applications informatiques de moyenne envergure et modérément complexes ?**	**Applicables aux applications informatiques de grande envergure ou complexes (par exemple, progiciels de gestion intégrés) ?**
		l'intégrité du traitement.			

MODIFICATIONS DE CONCORDANCE ET MODIFICATIONS CORRÉLATIVES APPORTÉES À D'AUTRES NORMES INTERNATIONALES CONSÉQUEMMENT À L'APPROBATION DE LA NORME ISA 315 (RÉVISÉE EN 2019)

À noter : Les modifications de concordance présentées ici sont apportées à d'autres normes internationales conséquemment à l'approbation de la norme ISA 315 (révisée en 2019). Elles entreront en vigueur en même temps que la norme ISA 315 (révisée en 2019). Les changements apportés par rapport aux dernières versions approuvées des normes internationales sont indiqués en suivi des modifications. La numérotation des notes de bas de page ci-dessous ne correspond pas à celle employée dans les normes internationales faisant l'objet des modifications ; il convient donc de se reporter à ces normes. Le Conseil de supervision de l'intérêt public (PIOB) a approuvé les présentes modifications de concordance. Il a en effet conclu que ces modifications ont été élaborées dans le respect de la procédure officielle et que l'intérêt public a dûment été pris en compte.

Norme ISA 200, *Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et réalisation d'un audit conforme aux normes internationales d'audit*

Champ d'application de la présente norme ISA

[...]

L'audit d'états financiers

[...]

7. Les normes ISA contiennent des objectifs, des exigences ainsi que des modalités d'application et autres commentaires explicatifs qui sont conçus pour aider l'auditeur à obtenir une assurance raisonnable. Elles exigent de l'auditeur qu'il exerce son jugement professionnel et fasse preuve d'esprit critique tout au long de la planification et de la réalisation de l'audit et, entre autres :

   - qu'il identifie et évalue les risques d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs, en se fondant sur sa compréhension de l'entité et de son environnement, ~~y compris son~~ du référentiel d'information financière applicable et du système de contrôle interne de l'entité ;
   - qu'il obtienne, en concevant et en mettant en œuvre des réponses adaptées à l'évaluation des risques, des éléments probants suffisants et appropriés indiquant s'il existe des anomalies significatives ;
   - qu'il se forme une opinion sur les états financiers à partir des conclusions tirées des éléments probants recueillis.

[...]

Date d'entrée en vigueur

[...]

Objectifs généraux de l'auditeur

[...]

Définitions

13. Dans les normes ISA, on entend par :

[...]

n) « risque d'anomalies significatives », le risque que les états financiers comportent des anomalies significatives avant l'audit. Ce risque comprend deux composantes, définies comme suit au niveau des assertions : (Réf. : par. A15a)

i) « risque inhérent », la possibilité qu'une assertion portant sur une catégorie d'opérations, un solde de compte ou une information à fournir comporte une anomalie qui pourrait être significative, individuellement ou cumulée avec d'autres, avant prise en considération des contrôles y afférents,

ii) « risque lié au contrôle », le risque qu'une anomalie qui pourrait se produire au niveau d'une assertion portant sur une catégorie d'opérations, un solde de compte ou une information à fournir et qui pourrait être significative, individuellement ou cumulée avec d'autres, ne soit ni prévenue ni détectée et corrigée en temps ~~voulu~~opportun par les contrôles ~~interne~~ de l'entité ;

[...]

Exigences

Règles de déontologie relatives à un audit d'états financiers

[...]

Esprit critique

[...]

Jugement professionnel

[...]

Éléments probants suffisants et appropriés et risque d'audit

17. Pour obtenir une assurance raisonnable, l'auditeur doit recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour ramener le risque d'audit à un niveau suffisamment faible et être ainsi en mesure de tirer des conclusions raisonnables sur lesquelles fonder son opinion. (Réf. : par. A30 à A54)

Réalisation d'un audit conforme aux normes ISA

Respect des normes ISA pertinentes pour l'audit

[...]

19. L'auditeur doit avoir acquis une compréhension de l'intégralité du texte d'une norme ISA, y compris ses modalités d'application et autres commentaires explicatifs, pour en comprendre les objectifs et en appliquer correctement les exigences. (Réf. : par. A60 à A68)

[...]

Objectifs particuliers des différentes normes ISA

[...]

Conformité aux exigences pertinentes

[...]

Incapacité d'atteindre un objectif

[...]

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

L'audit d'états financiers

Étendue de l'audit (Réf. : par. 3)

[...]

Préparation des états financiers (Réf. : par. 4)

[...]

Considérations propres aux audits dans le secteur public

[...]

Forme de l'opinion de l'auditeur (Réf. : par. 8)

[...]

Définitions

États financiers (Réf. : alinéa 13 f))

[...]

Risque d'anomalies significatives (Réf. : alinéa 13 n))

A15a. Pour les besoins des normes ISA, on considère qu'il existe un risque d'anomalies significatives lorsqu'il y a une possibilité raisonnable qu'une anomalie :

a) se produise (critère de probabilité) ;

b) soit significative si elle se produit (critère d'ampleur).

Règles de déontologie relatives à un audit d'états financiers (Réf. : par. 14)

[...]

Esprit critique (Réf. : par. 15)

[...]

Jugement professionnel (Réf. : par. 16)

[...]

Éléments probants suffisants et appropriés et risque d'audit (Réf. : par. 5 et 17)

Caractère suffisant et approprié des éléments probants

A30. Les éléments probants sont nécessaires pour étayer l'opinion et le rapport de l'auditeur. Ils sont cumulatifs par nature et sont principalement obtenus au moyen des procédures d'audit mises en œuvre au cours de l'audit. Cependant, ils peuvent également comprendre des informations obtenues d'autres sources telles que les audits antérieurs (sous réserve que l'auditeur ait déterminé s'il est survenu depuis des changements susceptibles d'affecter la pertinence de ces informations pour l'audit en cours[77]) ou les procédures de contrôle qualité appliquées par le cabinet pour l'acceptation ou le maintien d'une relation client. Les documents comptables de l'entité constituent une source importante d'éléments probants, parallèlement à d'autres sources internes ou externes à l'entité. Par ailleurs, certaines informations utilisables en tant qu'éléments probants peuvent avoir été produites par un employé expert ou un tiers expert dont l'entité a retenu les services. Les éléments probants comprennent à la fois les informations qui étayent et corroborent les assertions de la direction et les informations qui les contredisent. De plus, dans certains cas, l'absence d'informations (par exemple, le refus de la direction de fournir une déclaration requise) est prise en compte par l'auditeur, et constitue par conséquent un élément probant. La plupart des travaux qu'effectue l'auditeur en vue de se former une opinion consistent à recueillir et à évaluer des éléments probants.

[...]

Risque d'audit

[...]

Risques d'anomalies significatives

[...]

A40. Le risque inhérent varie selon les facteurs de risque inhérent. ~~est plus élevé pour certaines assertions et pour les catégories d'opérations, soldes de comptes ou informations à fournir qui s'y rapportent que pour d'autres.~~ Le degré de risque inhérent dépend de la mesure dans laquelle les facteurs de risque inhérent influent sur la possibilité qu'une assertion comporte des anomalies, et s'inscrit sur une échelle appelée « échelle de risque inhérent ». L'auditeur détermine les catégories d'opérations importantes, les soldes de comptes importants et les informations à fournir importantes, ainsi que les assertions pertinentes les concernant, au cours du processus d'identification et d'évaluation des risques d'anomalies significatives. Par exemple, ~~il peut être plus élevé dans le cas de calculs complexes ou de~~ il se peut que des soldes de comptes comportant des montants provenant

[77] Norme ISA 315 (révisée en 2019), ~~*Compréhension de l'entité et de son environnement aux fins de l'i*~~*identification* ~~*et de l'évaluation*~~ *des risques d'anomalies significatives*, paragraphe ~~9~~16.

d'estimations comptables qui présentent une incertitude d'estimation importante soient identifiés comme étant des soldes de comptes importants et qu'en raison de cette incertitude, l'évaluation du risque inhérent que fait l'auditeur pour les risques au niveau des assertions se rattachant à ces soldes de comptes se situe à un niveau supérieur.

A40a. Des facteurs externes à l'origine de certains risques d'entreprise peuvent également influer sur le risque inhérent. Par exemple, l'évolution technologique peut rendre obsolète un produit donné, et augmenter de ce fait le risque d'une surévaluation des stocks. Des facteurs caractérisant l'entité et son environnement et concernant l'ensemble ou une partie des catégories d'opérations, soldes de comptes ou informations à fournir peuvent également influer sur le risque inhérent lié à une assertion particulière. Un fonds de roulement insuffisant pour poursuivre les activités ou un secteur d'activité en déclin caractérisé par un grand nombre de faillites constituent des exemples possibles de tels facteurs.

A41. Le risque lié au contrôle est fonction de l'efficacité de la conception, de la mise en place et du maintien par la direction d~~u~~es contrôles ~~interne~~ nécessaires pour faire face aux risques identifiés pouvant compromettre l'atteinte des objectifs de l'entité concernant la préparation des états financiers. Toutefois, le contrôle interne, quelle que soit la qualité de sa conception et de son fonctionnement, peut seulement réduire et non pas éliminer les risques d'anomalies significatives dans les états financiers, et ce, en raison des limites ~~qui lui sont~~ inhérentes aux contrôles. Celles-ci comprennent par exemple la possibilité d'erreurs ou de fautes humaines ou encore de neutralisation des contrôles, que ce soit en raison de collusions ou de leur contournement par la direction. En conséquence, il subsistera toujours un certain risque lié au contrôle. Les normes ISA précisent dans quelles situations l'auditeur est tenu, ou peut choisir, de tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles pour déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures de corroboration à mettre en œuvre[78].

A42.[79] L'évaluation des risques d'anomalies significatives peut s'exprimer en termes quantitatifs, par exemple en pourcentages, ou en termes non quantitatifs. Quoi qu'il en soit, c'est le caractère approprié des évaluations des risques faites par l'auditeur qui compte, plus que le choix de la démarche adoptée. En général, dans les normes ISA, on parle de « risques d'anomalies significatives » ; on ne trait~~ent~~ pas séparément du risque inhérent et du risque lié au contrôle~~, mais parlent plutôt d'une évaluation globale des « risques d'anomalies significatives »~~. ~~Cela dit,~~ Toutefois, la norme ISA ~~540~~315 (révisée en 2019)[80] exige ~~une évaluation séparée du~~ que l'auditeur évalue séparément le risque inhérent et ~~du~~ le risque lié au contrôle afin ~~d'établir un fondement~~ de disposer d'une base pour la conception et la mise en œuvre de~~s~~ procédures d'audit complémentaires en réponse aux risques d'anomalies significatives~~, y compris les risques importants,~~ au niveau des assertions ~~liés aux estimations comptables~~, conformément à la norme ISA 330[81]. ~~Pour l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives liés aux catégories d'opérations importantes, aux soldes de comptes importants ou aux informations à fournir importantes qui ne se rapportent pas aux estimations comptables, l'auditeur peut procéder à une évaluation séparée ou globale du risque inhérent et du risque lié au contrôle en fonction des techniques ou des méthodes d'audit privilégiées ainsi que de considérations pratiques.~~

---

78 Norme ISA 330, *Réponses de l'auditeur à l'évaluation des risques*, paragraphes 7 à 17.

79 Remarque : Dans le paragraphe A42 de la norme ISA 200, les changements sont indiqués par rapport au paragraphe ayant auparavant fait l'objet de modifications de concordance dans le cadre de la révision de la norme ISA 540.

80 Norme ISA ~~540~~315 (révisée en 2019), ~~*Audit des estimations comptables et des informations y afférentes*, paragraphe 15~~*Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives*.

~~81 Norme ISA 330, alinéa 7 b).~~

A43a. L'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions vise à permettre de déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires nécessaires à l'obtention d'éléments probants suffisants et appropriés[82].

Risque de non-détection

[...]

Limites inhérentes à l'audit

[...]

Nature de l'information financière

[...]

Nature des procédures d'audit

[...]

Célérité et rapport coût-avantage en matière d'information financière

[...]

A52. Compte tenu des approches décrites au paragraphe A51, les normes ISA contiennent des exigences concernant la planification et la réalisation de l'audit, et imposent entre autres à l'auditeur :

- de mettre en œuvre des procédures d'évaluation des risques et des activités connexes afin de disposer d'une base pour l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives au~~x~~ niveau~~x~~ des états financiers et au niveau des assertions[83] ;
- de recourir à des tests et à d'autres méthodes d'étude de populations afin de disposer d'une base raisonnable pour tirer des conclusions sur la population étudiée[84].

Autres facteurs influant sur les limites inhérentes à l'audit

[...]

Réalisation d'un audit conforme aux normes ISA

Nature des normes ISA (Réf. : par. 18)

[...]

Considérations propres aux audits dans le secteur public

[...]

Contenu des normes ISA (Réf. : par. 19)

A60. Outre des objectifs et des exigences (les exigences étant signalées dans les normes ISA par l'emploi du verbe « devoir »), une norme ISA contient des indications connexes sous la forme de modalités

82 Norme ISA 330, paragraphe 6.

83 Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphe~~s~~ 13~~5 à 10~~.

84 Norme ISA 330, norme ISA 500, norme ISA 520, *Procédures analytiques*, et norme ISA 530, *Sondages en audit*.

d'application et autres commentaires explicatifs. Elle peut également comporter des paragraphes d'introduction lorsqu'une mise en contexte est utile à une bonne compréhension de la norme, ainsi que des définitions. L'intégralité du texte d'une norme ISA est donc pertinente pour la compréhension des objectifs particuliers de la norme et une bonne application de ses exigences.

A61. Les « modalités d'application et autres commentaires explicatifs » fournissent un complément d'explications sur les exigences de la norme ainsi que des indications de mise en œuvre. Il se peut notamment que ces dispositions comportent :

- des précisions sur le sens ou la portée d'une exigence, y compris, dans certaines normes ISA telles que la norme ISA 315 (révisée en 2019), les raisons pour lesquelles une procédure est exigée ;
- des exemples de procédures pouvant être appropriées dans les circonstances. Dans certaines normes ISA telles que la norme ISA 315 (révisée en 2019), les exemples sont présentés dans des encadrés.

Même si de telles indications n'imposent pas en soi d'exigences, elles sont utiles à une bonne application des exigences de la norme. Les « modalités d'application et autres commentaires explicatifs » peuvent également contenir des informations générales sur certains points dont traite la norme.

[…]

Considérations ~~propres aux petites entités~~relatives à l'adaptabilité

A65a. Des considérations relatives à l'adaptabilité ont été incluses dans certaines normes ISA, par exemple la norme ISA 315 (révisée en 2019), afin d'illustrer l'application des exigences à toutes les entités, que leur nature et leurs circonstances soient peu complexes ou non. Les entités peu complexes présentent généralement les caractéristiques énumérées au paragraphe A66.

A65b. Les « considérations propres aux petites entités » que contiennent ~~les~~ certaines normes ISA ont été élaborées avant tout dans la perspective d'entités non cotées. Toutefois, certaines de ces considérations peuvent être utiles pour l'audit de petites entités cotées.

A66. Aux fins des considérations supplémentaires propres à l'audit de petites entités, le terme « petite entité » s'entend d'une entité qui possède généralement les caractéristiques qualitatives suivantes :

a) concentration de la propriété et de la direction entre les mains d'un petit nombre de personnes (souvent une personne unique : soit une personne physique, soit une autre entreprise propriétaire de l'entité, à condition que son propriétaire présente les caractéristiques qualitatives pertinentes) ;

b) une ou plusieurs des particularités suivantes :

i) des opérations classiques ou dénuées de complexité,

ii) une comptabilité simple,

iii) un nombre restreint de branches d'activité et de produits par branche d'activité,

iv) ~~peu~~ un système de contrôle~~s~~ interne~~s~~ simple,

v) un nombre restreint d'échelons de direction, ayant toutefois la responsabilité d'un large éventail de contrôles,

vi) des effectifs limités, dont beaucoup ont un large éventail de tâches.

Ces caractéristiques qualitatives ne constituent pas une liste exhaustive, elles ne sont pas l'apanage des petites entités et les petites entités ne les présentent pas nécessairement toutes.

A67. [*Devenu le paragraphe A65b*]

Considérations relatives aux outils et aux techniques automatisés

A67a. Les « considérations relatives aux outils et aux techniques automatisés » que contiennent certaines normes ISA, par exemple la norme ISA 315 (révisée en 2019), ont été élaborées pour expliquer comment l'auditeur peut appliquer certaines exigences lorsqu'il a recours à des outils et à des techniques automatisés pour mettre en œuvre des procédures d'audit.

Objectifs particuliers des différentes normes ISA (Réf. : par. 21)

[...]

Détermination, au moyen des objectifs, de la nécessité de mettre en œuvre des procédures d'audit supplémentaires (Réf. : alinéa 21 a))

[...]

Évaluation, au regard des objectifs, du caractère suffisant et approprié des éléments probants recueillis (Réf. : alinéa 21 b))

[...]

Respect des exigences pertinentes

Exigences pertinentes (Réf. : par. 22)

[...]

Dérogation à une exigence (Réf. : par. 23)

[...]

Incapacité d'atteindre un objectif (Réf. : par. 24)

[...]

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

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

[…]

Conditions préalables à la réalisation d'une mission d'audit

[…]

Accord sur les responsabilités de la direction (Réf. : alinéa 6 b))

[…]

Contrôle interne (Réf. : sous-alinéa 6 b)ii))

[…]

A18. Il appartient à la direction de déterminer quel contrôle interne est nécessaire pour la préparation des états financiers. La notion de contrôle interne englobe une large gamme de mesures dans le cadre de composantes du système de contrôle interne que l'on peut désigner sous les noms suivants : environnement de contrôle ; processus d'évaluation des risques par l'entité ; processus de suivi du système de contrôle interne par l'entité ; système d'information ~~(y compris les processus opérationnels connexes) pertinent pour l'information financière,~~ et communications ; et activités de contrôle ~~; et suivi des contrôles~~. Cependant, cette décomposition du contrôle interne ne reflète pas nécessairement la manière dont une entité en particulier conçoit, met en place et maintient son propre contrôle interne, ni la façon dont elle peut en classer les différentes composantes[85]. Le contrôle interne d'une entité (en particulier ses livres et documents comptables ou ses systèmes comptables) est le reflet des besoins de la direction, de la complexité des activités de l'entité, de la nature des risques auxquels elle est exposée et des textes légaux ou réglementaires pertinents.

Norme ISA 230, *Documentation de l'audit*

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

[…]

Documentation des procédures d'audit mises en œuvre et des éléments probants obtenus

[…]

Identification des éléments spécifiques testés, et des personnes responsables de l'exécution et de la revue des travaux (Réf. : par. 9)

[…]

Considérations propres aux petites entités (Réf. : par. 8)

[…]

A17. Lors de la préparation de la documentation de l'audit, l'auditeur d'une petite entité peut juger utile et efficient de consigner des informations concernant différents aspects de l'audit dans un même document avec, au besoin, des références à des feuilles de travail complémentaires. Voici des exemples de points pouvant être documentés ensemble lors de l'audit d'une petite entité : compréhension de l'entité et de son environnement, du référentiel d'information financière applicable et du système de contrôle interne de l'entité ;~~,~~ stratégie générale d'audit et plan de mission ;~~,~~ seuils de signification déterminés conformément à la norme ISA 320[86] ;~~,~~ évaluation des risques ;~~,~~ questions importantes notées au cours de l'audit et conclusions tirées.

[…]

Norme ISA 250 (révisée), *Prise en compte des textes légaux et réglementaires dans un audit d'états financiers*

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

[85] Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphe A91~~59~~ et Annexe 3~~1~~.

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

[…]

Procédures d'audit à mettre en œuvre lorsqu'un cas de non-conformité est identifié ou suspecté

[…]

Appréciation des conséquences des cas identifiés ou suspectés de non-conformité (Réf. : par. 22)

A23. Comme il est exigé au paragraphe 22, l'auditeur apprécie les conséquences des cas identifiés ou suspectés de non-conformité aux textes légaux ou réglementaires sur d'autres aspects de l'audit, notamment son évaluation des risques et la fiabilité des déclarations écrites. Les conséquences de cas particuliers identifiés ou suspectés de non-conformité dépendront du lien entre la perpétration de l'acte et sa dissimulation, le cas échéant, et des ~~activités spécifiques de~~ contrôles précis de l'entité, ainsi que du niveau de la direction ou des personnes travaillant pour l'entité impliquée ou sous sa direction, tout particulièrement les conséquences découlant de l'implication du niveau d'autorité le plus élevé dans l'entité. Comme il est indiqué au paragraphe 9, la conformité de l'auditeur aux textes légaux ou réglementaires ou aux règles de déontologie pertinentes peut fournir des informations supplémentaires qui sont utiles aux fins de l'accomplissement de ses responsabilités conformément au paragraphe 22.

[…]

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

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

[…]

Questions à communiquer

[…]

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

[…]

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 ont été identifiées comme des risques importants~~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 de répondre aux risques importants d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs ;
- la façon dont l'auditeur prévoit de 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~~ le système de contrôle interne de l'entité~~pertinents pour l'audit~~ ;

- l'application du concept de caractère significatif dans le contexte d'un audit ;
- […]

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 :

[…]

Estimations comptables

- Pour les éléments donnant lieu à des estimations importantes, les questions traitées dans la norme ISA 540[1], y compris, par exemple :
  - la manière dont la direction identifie les opérations, événements ~~et~~ ou conditions pouvant nécessiter la comptabilisation ou la présentation d'estimations comptables dans les états financiers ;

[…]

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

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 de façon appropriée aux responsables de la gouvernance et à la direction les déficiences du contrôle interne qu'il a relevées au cours d'un audit d'états financiers. La présente norme ISA n'impose pas à l'auditeur d'autres responsabilités que celles dont traitent la norme ISA 315 (révisée en 2019)[87] et la norme ISA 330 en ce qui concerne l'acquisition d'une compréhension du système de contrôle interne de l'entité ainsi que la conception et la mise en œuvre de tests des contrôles. Par ailleurs, la norme ISA 260 (révisée) définit des exigences additionnelles et fournit des indications au sujet de la responsabilité qu'a l'auditeur de communiquer avec les responsables de la gouvernance dans le cadre de l'audit.

2. L'auditeur est tenu d'acquérir une compréhension ~~des aspects~~ du système de contrôle interne de l'entité ~~pertinents pour l'audit~~ lorsqu'il identifie et évalue les risques d'anomalies significatives[4]. Dans l'évaluation de ces risques, l'auditeur prend en considération le système de contrôle interne de l'entité afin de concevoir des procédures d'audit appropriées aux circonstances, et non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne de l'entité. L'auditeur peut relever des déficiences du contrôle dans le système de contrôle interne de l'entité au cours du processus d'évaluation de ces risques, mais aussi à d'autres stades de l'audit. La présente norme ISA précise quelles sont, parmi les déficiences relevées, celles que l'auditeur est tenu de communiquer aux responsables de la gouvernance et à la direction.

---

[87] Norme ISA 315 (révisée en 2019), *Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives*, alinéas 12 c) et m) et paragraphes 21 à 26.

[…]

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Déficiences du contrôle interne relevées ou non au cours de l'audit (Réf. : par. 7)

[…]

Considérations propres aux petites entités

A3. Les ~~activités de~~ contrôles de la composante « activités de contrôle » reposent habituellement sur les mêmes concepts, quelle que soit la taille de l'entité, mais la mesure dans laquelle leur mode de fonctionnement est structuré ~~le degré de formalité de leur mise en œuvre~~ n'est pas toujours la~~le~~ même. En outre, de petites entités peuvent juger que certains types ~~d'activités~~ de contrôles ne sont pas nécessaires en raison des contrôles exercés par la direction. Par exemple, ~~le fait de centraliser~~ la centralisation auprès de la direction ~~le~~du pouvoir d'autoriser l'octroi de crédit aux clients et d'approuver les achats importants peut ~~constituer un~~ tenir lieu de contrôle efficace ~~à l'égard d'~~sur certains des ~~opérations et de~~ soldes de comptes ~~importants~~principaux et certaines des opérations principales, réduisant ou éliminant ainsi la nécessité ~~d'activités~~ de contrôles plus détaillé~~e~~s.

[…]

Déficiences importantes du contrôle interne (Réf. : alinéa 6 b) et par. 8)

[…]

A8. Un contrôle peut être conçu pour assurer soit individuellement, soit en association avec d'autres contrôles, la prévention, ou la détection et la correction, des anomalies[5]. Par exemple, les contrôles sur les créances peuvent être constitués tant de contrôles automatisés que de contrôles manuels, tous ces contrôles étant conçus pour fonctionner en association afin de prévenir, ou de détecter et corriger, les anomalies dans le solde de compte en question. Une déficience du contrôle interne n'est pas nécessairement à elle seule suffisamment grave pour constituer une déficience importante. Cependant, une combinaison de déficiences touchant un même solde de compte, une même information à fournir, une même assertion ~~pertinente~~ ou une même composante du système de contrôle interne de l'entité peut accroître les risques d'anomalies au point de constituer une déficience importante.

Norme ISA 240, *Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers*

Introduction

Champ d'application de la présente norme ISA

[...]

Caractéristiques de la fraude

[...]

Responsabilité à l'égard de la prévention et de la détection des fraudes

[...]

Responsabilités de l'auditeur

[...]

7. En outre, le risque pour l'auditeur de ne pas détecter une anomalie significative résultant d'une fraude commise par la direction est plus élevé qu'en cas de fraude commise par les employés, car les dirigeants sont fréquemment à même de manipuler directement ou indirectement les documents comptables, de présenter des informations financières mensongères ou de contourner les ~~procédures de~~ contrôles conçu~~e~~s pour prévenir la perpétration de fraudes semblables par les employés.

[...]

Date d'entrée en vigueur

[...]

Objectifs

[...]

Définitions

[...]

Exigences

Esprit critique

13. Conformément à la norme ISA 200[88], l'auditeur doit faire preuve d'esprit critique tout au long de la mission, en étant conscient de l'existence possible d'une anomalie significative résultant d'une fraude, nonobstant le jugement que son expérience passée auprès de l'entité l'a amené à porter sur l'honnêteté et l'intégrité de la direction et des responsables de la gouvernance. (Réf. : par. A7 et A8)

14. À moins d'avoir des raisons de croire le contraire, l'auditeur peut tenir les livres et autres documents comptables pour authentiques. Si des situations rencontrées au cours de l'audit l'amènent à douter de l'authenticité d'un document ou à penser que le contenu d'un document a été modifié sans qu'il en ait été informé, il doit procéder à des investigations complémentaires. (Réf. : par. A9)

15. Lorsque les réponses de la direction ou des responsables de la gouvernance à ses demandes d'informations sont incohérentes, l'auditeur doit procéder à des investigations sur ces incohérences.

Entretiens entre les membres de l'équipe de mission

16. La norme ISA 315 (révisée en 2019) exige que des entretiens aient lieu entre les membres de l'équipe affectée à la mission et que l'associé responsable de la mission détermine les points qui sont à communiquer aux membres de l'équipe n'ayant pas participé aux entretiens[89]. Ces entretiens doivent viser tout particulièrement à déterminer où et comment les états financiers de l'entité sont susceptibles

[88] Norme ISA 200, paragraphe 15.

[89] Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphes ~~10~~17 et 18.

de comporter des anomalies significatives résultant de fraudes, et comment une fraude aurait pu être perpétrée. Les entretiens doivent se dérouler en faisant abstraction de la confiance que les membres de l'équipe peuvent avoir dans l'honnêteté et l'intégrité de la direction et des responsables de la gouvernance. (Réf. : par. A10 et A11)

Procédures d'évaluation des risques et activités connexes

17. Lorsque l'auditeur met en œuvre des procédures d'évaluation des risques et procède à des activités connexes afin d'acquérir une compréhension de l'entité et de son environnement, ~~y compris le~~ du référentiel d'information financière applicable et du système de contrôle interne de l'entité, comme l'exige la norme ISA 315 (révisée en 2019)[~~90~~], il doit mettre en œuvre les procédures énumérées aux paragraphes ~~17~~23 à ~~24~~43 pour obtenir des informations qui lui serviront à identifier les risques d'anomalies significatives résultant de fraudes.

Direction et autres personnes au sein de l'entité

[...]

Responsables de la gouvernance

21. À moins que tous les responsables de la gouvernance ne participent à la gestion de l'entité[91], l'auditeur doit acquérir une compréhension de la façon dont ils exercent leur surveillance sur les procédures mises en place par la direction pour identifier les risques de fraude dans l'entité et pour y répondre, ainsi que sur les contrôles ~~interne~~ établis par la direction pour réduire ces risques. (Réf. : par. A19 à A21)

[...]

Identification de corrélations inhabituelles ou inattendues

[...]

Autres informations

24. L'auditeur doit se demander si d'autres informations qu'il a obtenues indiquent des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes. (Réf. : par. A22)

Évaluation des facteurs de risque de fraude

25. L'auditeur doit évaluer si les informations qu'il a obtenues lors de la mise en œuvre des autres procédures d'évaluation des risques et des activités connexes indiquent la présence d'un ou de plusieurs facteurs de risque de fraude. Bien que la présence de facteurs de risque de fraude n'indique pas nécessairement l'existence de fraudes, ces facteurs sont souvent présents dans les situations de fraude et peuvent donc indiquer des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes. (Réf. : par. A23 à A27)

Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes

26. Conformément à la norme ISA 315 (révisée en 2019), l'auditeur doit identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives résultant de fraudes au niveau des états financiers pris dans leur ensemble

~~90 Norme ISA 315 (révisée), paragraphes 5 à 24.~~

91 Norme ISA 260 (révisée), *Communication avec les responsables de la gouvernance*, paragraphe 13.

et au niveau des assertions pour les catégories d'opérations, les soldes de comptes et les informations à fournir dans les états financiers[92].

27. Lors de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes, en se fondant sur la présomption qu'il existe des risques de fraude dans la comptabilisation des produits, l'auditeur doit évaluer quelles catégories de produits, d'opérations génératrices de produits ou d'assertions peuvent être à l'origine de tels risques. Le paragraphe 47 donne des précisions sur la documentation exigée de l'auditeur dans les cas où il conclut que la présomption ne s'applique pas dans le contexte de la mission et qu'il n'a donc pas identifié la comptabilisation des produits comme étant à l'origine d'un risque d'anomalies significatives résultant de fraudes. (Réf. : par. A28 à A30)

28. L'auditeur doit considérer les risques d'anomalies significatives résultant de fraudes qu'il a identifiés comme des risques importants et, en conséquence, s'il ne l'a pas déjà fait, ~~acquérir une compréhension des~~ identifier les contrôles ~~correspondants~~ de l'entité~~, y compris les activités de contrôle, qui sont pertinents par rapport à~~ visant à répondre à ces risques, évaluer leur conception et déterminer s'ils ont été mis en place[93]. (Réf. : par. A31 et A32)

Réponses à l'évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes

Réponses globales

[...]

Procédures d'audit en réponse à l'évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes au niveau des assertions

[...]

Procédures d'audit en réponse aux risques de contournement des contrôles par la direction

[...]

33. Indépendamment de son évaluation des risques de contournement des contrôles par la direction, l'auditeur doit concevoir et mettre en œuvre des procédures d'audit destinées :

    a) à vérifier le caractère approprié des écritures de journal enregistrées dans le grand livre général et des autres ajustements effectués lors de l'établissement des états financiers. Lorsqu'il conçoit et met en œuvre des procédures d'audit en vue de cette vérification, l'auditeur doit :

        i) s'enquérir auprès des personnes participant au processus d'information financière de toute activité inappropriée ou inhabituelle concernant le traitement des écritures de journal et des autres ajustements,

        ii) sélectionner des écritures de journal et d'autres ajustements effectués à la fin de la période,

        iii) considérer la nécessité de procéder à des tests sur les écritures de journal et les autres ajustements comptables effectués tout au long de la période ; (Réf. : par. A41 à A44)

    [...]

[92] Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphe 28~~25~~.

[93] Norme ISA 315 (révisée en 2019), sous-alinéa 26 a)i) et alinéa 26 d).

Évaluation des éléments probants (Réf. : par. A49)

[...]

Impossibilité de poursuivre la mission

[...]

Déclarations écrites

[...]

Communication avec la direction et avec les responsables de la gouvernance

[...]

Communication avec les autorités de réglementation et de contrôle

[...]

Documentation

45. L'auditeur doit consigner ce qui suit dans la documentation de l'audit[94] portant sur ~~sa compréhension de l'entité et de son environnement et sur son~~ l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives exigées par la norme ISA 315 (révisée en 2019)[95] :

    a) les décisions importantes prises au cours des entretiens entre les membres de l'équipe de mission en ce qui concerne les possibilités d'anomalies significatives résultant de fraudes dans les états financiers de l'entité ;

    b) les risques d'anomalies significatives résultant de fraudes identifiés et évalués au niveau des états financiers pris dans leur ensemble et au niveau des assertions~~.~~ ;

    c) les contrôles identifiés de la composante « activités de contrôle » qui visent à répondre aux risques d'anomalies significatives résultant de fraudes qui ont été relevés.

[...]

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Caractéristiques de la fraude (Réf. : par. 3)

[...]

Esprit critique (Réf. : par. 12 à 14)

A8. Faire preuve d'esprit critique, c'est s'interroger tout au long de la mission sur la possibilité que les informations et les éléments probants obtenus donnent à penser qu'une anomalie significative résultant d'une fraude pourrait exister. L'esprit critique exige également de s'interroger sur la fiabilité des informations à utiliser comme éléments probants et~~, le cas échéant,~~ sur les contrôles identifiés de la composante « activités de contrôle » (le cas échéant) portant sur la préparation et la mise à jour de ces informations. Compte tenu des caractéristiques de la fraude, il est particulièrement important

---

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

95 Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphe ~~32~~38.

que l'auditeur fasse preuve d'esprit critique lors de son évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes.

[...]

Entretiens entre les membres de l'équipe de mission (Réf. : par. 15)

[...]

Procédures d'évaluation des risques et activités connexes

Demandes d'informations auprès de la direction

Évaluation par la direction des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes (Réf. : alinéa 17 a))

[...]

Demandes d'informations auprès de la fonction d'audit interne (Réf. : par. 19)

A19. La norme ISA 315 (révisée en 2019) et la norme ISA 610 (révisée en 2013) définissent des exigences et fournissent des indications pertinentes pour les audits des entités qui ont une fonction d'audit interne[96]. Lors de la mise en œuvre des exigences de ces normes ISA en contexte de fraude, l'auditeur peut demander des informations au sujet d'activités spécifiques de la fonction, par exemple :

- quelles procédures ont été mises en œuvre par la fonction d'audit interne au cours de l'exercice, le cas échéant, pour détecter les fraudes ;
- si la direction a donné suite de façon satisfaisante aux constatations découlant de l'application de ces procédures.

Acquisition d'une compréhension de la surveillance exercée par les responsables de la gouvernance (Réf. : par. 20)

A20. Les responsables de la gouvernance de l'entité exercent une surveillance sur les systèmes de suivi des risques, du contrôle financier et de la conformité à la législation. Dans beaucoup de pays, les pratiques en matière de gouvernance sont bien développées et les responsables de la gouvernance jouent un rôle actif dans la surveillance de l'évaluation des risques de fraude par l'entité et ~~du contrôle interne relatif~~ des contrôles visant à répondre à ces risques. Étant donné que les responsabilités qui incombent aux responsables de la gouvernance et à la direction peuvent varier selon l'entité et d'un pays à l'autre, il est important que l'auditeur comprenne la nature de leurs responsabilités respectives pour pouvoir acquérir une compréhension de la surveillance exercée par les personnes compétentes[97].

A21. La compréhension de la surveillance exercée par les responsables de la gouvernance peut éclairer l'auditeur sur les possibilités que l'entité soit exposée à des fraudes commises par la direction, sur le caractère adéquat ~~du contrôle interne relatif aux~~ des contrôles visant à répondre à ces risques de fraude et sur la compétence et l'intégrité de la direction. L'auditeur peut acquérir cette compréhension par différents moyens, par exemple en assistant à des réunions au cours desquelles ces questions

[96] Norme ISA 315 (révisée en 2019), alinéa ~~6~~14 a) et sous-alinéa 24 a)ii)~~paragraphe 23~~, et norme ISA 610 (révisée en 2013), *Utilisation des travaux des auditeurs internes*.

[97] Les paragraphes A1 à A8 de la norme ISA 260 (révisée) expliquent avec qui l'auditeur communique lorsque la structure de gouvernance de l'entité n'est pas bien définie.

sont abordées, par la lecture des procès-verbaux de ces réunions, ou encore par des demandes d'informations auprès des responsables de la gouvernance.

Considérations propres aux petites entités

[...]

Prise en considération d'autres informations (Réf. : par. 23)

A23. En plus des informations obtenues par la mise en œuvre de procédures analytiques, d'autres informations recueillies au sujet de l'entité et de son environnement, du référentiel d'information financière applicable et du système de contrôle interne de l'entité peuvent être utiles pour identifier les risques d'anomalies significatives résultant de fraudes. Les entretiens entre les membres de l'équipe de mission peuvent fournir des informations utiles pour l'identification de ces risques. Les informations obtenues par l'auditeur dans le cadre du processus d'acceptation ou de maintien de la relation client, de même que l'expérience acquise lors d'autres missions réalisées pour l'entité, par exemple des missions d'examen d'informations financières intermédiaires, peuvent aussi se révéler pertinentes pour l'identification des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes.

Évaluation des facteurs de risque de fraude (Réf. : par. 24)

[...]

A26. L'Annexe 1 présente des exemples de facteurs de risque de fraude ayant rapport aux informations financières mensongères et aux détournements d'actifs. Ces exemples sont classés en fonction des trois conditions généralement présentes en cas de fraude :

- des motifs ou des pressions pour commettre une fraude ;
- des circonstances perçues comme favorables à la perpétration d'une fraude ;
- la capacité de rationaliser l'acte frauduleux.

Les facteurs de risque de fraude peuvent être liés à des motifs, à des pressions ou à des circonstances favorables découlant de situations qui donnent lieu à une vulnérabilité aux anomalies avant prise en considération des contrôles. Dans la mesure où ils influent sur le risque inhérent, les facteurs de risque de fraude, dont les partis pris intentionnels de la direction, constituent des facteurs de risque inhérent[98]. Les facteurs de risque de fraude peuvent aussi être rattachés à des conditions, présentes dans le système de contrôle interne de l'entité, qui offrent l'occasion de commettre une fraude ou qui sont susceptibles d'influencer l'attitude de la direction ou sa capacité de rationaliser l'acte frauduleux. Il se peut que les facteurs de risque de fraude qui reflètent une attitude permettant la rationalisation de l'acte frauduleux ne soient pas facilement décelables par l'auditeur. Il peut néanmoins arriver qu'il prenne connaissance de l'existence ~~de telles~~ d'informations indiquant la présence de tels facteurs, notamment grâce à la compréhension qu'il est tenu d'acquérir de l'environnement de contrôle de l'entité[99]. Bien que les facteurs de risque de fraude décrits à l'Annexe 1 couvrent un large éventail de situations susceptibles d'être rencontrées par l'auditeur, ils ne constituent que des exemples, et d'autres facteurs de risque peuvent exister.

[...]

[98] Norme ISA 315 (révisée en 2019), alinéa 12 f).

[99] Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphe 21.

Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes

Risques de fraude dans la comptabilisation des produits (Réf. : par. 26)

[...]

Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes, et compréhension des contrôles correspondants de l'entité (Réf. : par. 27)

A32. La direction peut être amenée à porter des jugements sur la nature et l'étendue des contrôles qu'elle choisit de mettre en place et sur la nature et l'étendue des risques qu'elle décide d'assumer. Pour déterminer les types de contrôles à mettre en place dans le but de prévenir et de détecter les fraudes, la direction prend en compte les risques que les états financiers puissent comporter des anomalies significatives résultant de fraudes. Dans sa démarche, la direction peut être amenée à conclure qu'il n'est pas efficace par rapport au coût de mettre en place et de maintenir un contrôle particulier lorsque la réduction attendue des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes est limitée.

A33. Il est donc important pour l'auditeur d'acquérir une compréhension des contrôles conçus, mis en place et maintenus par la direction pour prévenir et détecter les fraudes. ~~Ce faisant~~ En identifiant les contrôles qui visent à répondre aux risques d'anomalies significatives résultant de fraudes, l'auditeur peut constater, par exemple, que la direction a sciemment accepté les risques associés à une non-séparation des tâches. Par ailleurs, les informations obtenues dans le cadre de ~~l'acquisition de cette compréhension~~ l'identification de ces contrôles, de l'évaluation de leur conception et de la vérification de leur mise en place peuvent également être utiles pour identifier les facteurs de risque de fraude susceptibles d'avoir une incidence sur l'évaluation par l'auditeur des risques que les états financiers comportent des anomalies significatives résultant de fraudes.

Réponses à l'évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes

Réponses globales (Réf. : par. 28)

[...]

Affectation et supervision de l'équipe de mission (Réf. : alinéa 29 a))

[...]

Élément d'imprévisibilité dans le choix des procédures d'audit (Réf. : alinéa 29 c))

[...]

Procédures d'audit en réponse à l'évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes au niveau des assertions (Réf. : par. 30)

[...]

Procédures d'audit en réponse aux risques de contournement des contrôles par la direction

Écritures de journal et autres ajustements (Réf. : alinéa 32 a))

[...]

A43. En outre, il importe que l'auditeur considère les risques d'anomalies significatives liés au contournement des contrôles sur les écritures de journal[100], car si les processus et les contrôles automatisés peuvent réduire le risque d'erreurs accidentelles, ils n'éliminent pas le risque que des personnes contournent ces processus automatisés, par exemple en modifiant les montants qui sont automatiquement transmis au grand livre ou au système d'information financière. Dans les cas où on a recours à l'informatique pour le transfert automatique d'informations, il se peut aussi qu'il y ait peu ou point de traces visibles de telles interventions dans les systèmes d'information.

A44. Pour identifier et sélectionner les écritures de journal et les autres ajustements à tester, et afin de déterminer la méthode appropriée pour examiner les pièces justificatives des éléments sélectionnés, les facteurs suivants sont pertinents :

- *l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes* — la présence de facteurs de risque de fraude et les autres informations recueillies dans le cadre de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes peuvent aider l'auditeur à identifier des catégories spécifiques d'écritures de journal et d'autres ajustements à tester ;
- *les contrôles mis en place sur les écritures de journal et les autres ajustements* — la mise en place de contrôles efficaces sur la préparation et la passation des écritures de journal et des autres ajustements peut permettre de réduire l'étendue des procédures de corroboration à mettre en œuvre, à condition que l'auditeur ait testé l'efficacité du fonctionnement des contrôles ;
- *le processus d'information financière de l'entité et la nature des éléments probants pouvant être obtenus* — dans de nombreuses entités, le traitement des opérations courantes comporte des contrôles ~~tâches et des procédures~~ à la fois ~~manuelles et automatisées~~ manuels et automatisés. De la même façon, le traitement des écritures de journal et des autres ajustements peut comporter des ~~procédures et des~~ contrôles à la fois manuels et automatisés. Dans les cas où l'informatique est utilisée dans le processus d'information financière, il se peut que les écritures de journal et les autres ajustements n'existent que sur support électronique ;
- *les caractéristiques des écritures de journal et des autres ajustements frauduleux* — les écritures de journal et les autres ajustements incorrects présentent souvent des caractéristiques particulières. Il peut notamment s'agir d'écritures a) enregistrées dans des comptes sans lien entre eux, inhabituels ou rarement utilisés, b) passées par des personnes qui ne sont pas censées enregistrer d'écritures, c) inscrites en fin de période ou après la date de clôture avec peu ou pas de justification ou de description, d) passées sans numéro de compte soit avant ou pendant la préparation des états financiers, ou e) comportant des chiffres ronds ou qui se terminent invariablement par les mêmes chiffres ;
- *la nature et la complexité des comptes* — les écritures de journal et les autres ajustements incorrects peuvent être enregistrés dans des comptes qui a) comportent des opérations complexes ou de nature inhabituelle, b) contiennent des estimations et des ajustements de clôture importants, c) ont comporté des anomalies dans le passé, d) n'ont pas fait l'objet d'un rapprochement dans le délai normal ou comportent des différences non expliquées, e) contiennent des opérations intragroupe, ou f) sont associés d'une façon ou d'une autre à un risque identifié d'anomalies significatives résultant de fraudes. Lors de l'audit d'entités ayant plusieurs établissements ou

[100] Norme ISA 315 (révisée en 2019), sous-alinéa 26 a)ii).

composantes, il faut envisager la nécessité de sélectionner des écritures de journal de plusieurs établissements ;

- *les écritures de journal et les autres ajustements traités hors du cadre normal des activités* — il se peut que les contrôles auxquels sont soumises les écritures de journal non standard ne soient pas de même nature et de même étendue ~~soumises au même niveau de contrôle interne~~ que les contrôles auxquels sont soumises les écritures de journal courantes passées pour enregistrer des opérations telles que les ventes, les achats et les décaissements mensuels.

[...]

Estimations comptables (Réf. : alinéa 32 b))

[...]

Justification économique des opérations importantes (Réf. : alinéa 32 c))

[...]

Évaluation des éléments probants (Réf. : par. 34 à 37)

[...]

Procédures analytiques mises en œuvre vers la fin de l'audit pour parvenir à une conclusion générale (Réf. : par. 34)

[...]

Prise en compte des anomalies détectées (Réf. : par. 35 à 37)

[...]

Impossibilité de poursuivre la mission (Réf. : par. 38)

[...]

Déclarations écrites (Réf. : par. 39)

[...]

Communication avec la direction et avec les responsables de la gouvernance

Communication avec la direction (Réf. : par. 40)

[...]

Communication avec les responsables de la gouvernance (Réf. : par. 41)

[...]

Autres questions ayant trait à la fraude (Réf. : par. 42)

[...]

Communication avec les autorités de réglementation et de contrôle (Réf. : par. 43)

[...]

Annexe 1

(Réf. : par. A25)

Exemples de facteurs de risque de fraude

La présente annexe contient des exemples de facteurs de risque de fraude que peuvent rencontrer les auditeurs dans des situations très variées. Elle présente séparément les exemples ayant trait aux deux types de fraudes pris en considération par l'auditeur : les informations financières mensongères et les détournements d'actifs. Pour chacun de ces types de fraudes, les facteurs de risque sont par ailleurs classés selon les trois conditions qui sont généralement présentes en cas d'anomalies significatives résultant de fraudes, soit : a) motifs et pressions, b) circonstances favorables et c) attitudes et rationalisations. Bien que les facteurs de risque présentés couvrent un large éventail de situations, il ne s'agit que d'exemples ; en conséquence, l'auditeur peut identifier d'autres facteurs de risque ou des facteurs différents. Tous les exemples cités ne sont pas applicables à toutes les situations rencontrées, et certains d'entre eux peuvent avoir plus ou moins d'importance selon la taille de l'entité, son mode de propriété ou les circonstances. Enfin, l'ordre dans lequel les facteurs sont présentés ne reflète pas leur importance relative ou leur fréquence de survenance.

Les facteurs de risque de fraude peuvent être liés à des motifs, à des pressions ou à des circonstances favorables découlant de situations qui donnent lieu à une vulnérabilité aux anomalies avant prise en considération des contrôles (à savoir, le risque inhérent). De tels facteurs constituent des facteurs de risque inhérent, dans la mesure où ils influent sur le risque inhérent, et peuvent résulter de partis pris de la direction. Par ailleurs, il se peut que des facteurs de risque de fraude liés à des circonstances favorables découlent d'autres facteurs de risque inhérent (par exemple, la complexité ou l'incertitude peuvent créer des circonstances favorables qui, à leur tour, peuvent donner lieu à une vulnérabilité aux anomalies résultant de fraudes). Les facteurs de risque de fraude liés à des circonstances favorables peuvent aussi être rattachés à des conditions présentes dans le système de contrôle interne de l'entité, telles que des limites ou des déficiences du contrôle interne de l'entité qui créent de telles circonstances. Quant aux facteurs de risque de fraude liés aux attitudes et aux rationalisations, ils découlent dans bien des cas de limites ou de déficiences de l'environnement de contrôle de l'entité.

Facteurs de risque associés à des anomalies résultant d'informations financières mensongères

Les exemples de facteurs de risque qui suivent sont associés à des anomalies résultant d'informations financières mensongères.

Motifs et pressions

La stabilité financière ou la rentabilité de l'entité sont menacées par des conditions économiques ou sectorielles ou par des conditions affectant l'exploitation de l'entité, telles que les suivantes :

[...]

La direction subit des pressions énormes pour satisfaire aux exigences ou aux attentes de tiers en raison :

[...]

Les informations disponibles indiquent que les performances financières de l'entité menacent la situation financière personnelle des dirigeants ou des responsables de la gouvernance du fait :

[...]

Circonstances favorables

La nature des activités de l'entité ou du secteur fournit des occasions de présenter des informations financières mensongères en raison des faits suivants :

[...]

Le suivi de la direction n'est pas efficace, pour les raisons suivantes :

[...]

La structure organisationnelle est complexe ou instable, comme l'attestent les faits suivants :

[...]

~~Des composantes du~~ Le contrôle interne ~~sont déficientes~~ comporte des déficiences pour les raisons suivantes :

- le recours à un processus inadéquat pour le suivi ~~inadéquat~~ du système de contrôle interne de l'entité ~~des contrôles~~, y compris les contrôles automatisés et les contrôles sur l'information financière intermédiaire (lorsque la publication externe de celle-ci est requise) ;
- des taux de rotation élevés ou l'emploi de personnel inefficace dans les fonctions de comptabilité, d'informatique ou d'audit interne ;
- des systèmes comptables et d'information inefficaces, notamment des situations impliquant des déficiences importantes du contrôle interne.

Attitudes et rationalisations

[...]

Facteurs de risque associés à des anomalies résultant de détournements d'actifs

Les facteurs de risque associés à des anomalies résultant de détournements d'actifs sont également classés selon les trois conditions généralement présentes en cas de fraude : les motifs et les pressions, les circonstances favorables, ainsi que les attitudes et les rationalisations. Certains des facteurs de risque associés à des anomalies résultant d'informations financières mensongères peuvent aussi être présents dans le cas d'anomalies résultant de détournements d'actifs. Par exemple, il peut y avoir un suivi inefficace exercé sur la direction ou d'autres déficiences du contrôle interne dans le cas d'anomalies résultant d'informations financières mensongères ou de détournements d'actifs. On trouvera ci-après une liste d'exemples de facteurs de risque de fraude associés à des anomalies résultant de détournements d'actifs.

Motifs et pressions

[...]

Circonstances favorables

Certaines caractéristiques ou circonstances peuvent accroître le risque de détournements d'actifs. Par exemple, les facteurs suivants augmentent les possibilités de détournements d'actifs :

[...]

~~Un~~ Des contrôles ~~interne~~ inadéquats sur certains actifs peuvent accroître le risque de détournements de ces actifs. Par exemple, des détournements d'actifs peuvent survenir pour les raisons suivantes :

- séparation des tâches ou contrôles indépendants inadéquats ;
- surveillance inadéquate des dépenses de la haute direction, notamment les frais de déplacement et autres frais remboursés ;
- surveillance inadéquate, par la direction, du personnel responsable des actifs (par exemple, supervision ou suivi inadéquats des établissements éloignés) ;
- sélection inadéquate des candidats aux postes donnant accès à des actifs ;
- tenue inadéquate des fichiers sur les actifs ;
- système d'autorisation et d'approbation des opérations inadéquat (par exemple, pour les achats) ;
- moyens inadéquats de protection physique des espèces, des titres, des stocks ou des immobilisations ;
- absence de rapprochements exhaustifs et en temps opportun des actifs ;
- manque de documentation appropriée et en temps opportun pour certaines opérations (par exemple, dans le cas des crédits pour retours de marchandises) ;
- absence de vacances obligatoires pour le personnel exécutant des fonctions clés en matière de contrôle ;
- compréhension insuffisante de l'informatique de la part de la direction, ce qui donne la possibilité au personnel informatique de commettre des détournements ;
- contrôles d'accès inadéquats sur les fichiers automatisés, y compris les contrôles sur les journaux de bord des systèmes informatiques et l'analyse de ces journaux.

Attitudes et rationalisations

- Indifférence concernant le besoin de contrôler ou de réduire les risques liés au détournement d'actifs.
- Indifférence concernant les contrôles ~~interne~~ relatifs aux détournements d'actifs (contournement des contrôles existants ou absence de mesures appropriées pour corriger les déficiences connues du contrôle interne).
- Comportement dénotant du mécontentement ou de l'insatisfaction par rapport à l'entité ou à la façon dont elle traite l'employé.
- Changement de comportement ou de train de vie pouvant constituer un indice de détournements d'actifs.
- Tolérance pour les petits vols.

Annexe 2

(Réf. : par. A40)

Exemples de procédures d'audit possibles en réponse à l'évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes

On trouvera ci-après une liste d'exemples de procédures d'audit qu'il est possible de mettre en œuvre en réponse à l'évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes associées à des informations financières mensongères et à des détournements d'actifs. Bien que les procédures indiquées couvrent un large éventail de situations, elles ne constituent que des exemples et, par conséquent, peuvent ne pas être les plus appropriées ou ne pas être nécessaires dans toutes les situations. Enfin, l'ordre dans lequel les procédures sont présentées ne reflète pas leur importance relative.

Prise en considération des risques au niveau des assertions

Les réponses spécifiques de l'auditeur à son évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes varient selon les types ou les associations de facteurs de risque de fraude ou de conditions identifiés, et selon les catégories d'opérations, les soldes de comptes, les informations à fournir et les assertions susceptibles d'être affectés.

Voici des exemples de réponses spécifiques de l'auditeur :

[...]

- lorsque les travaux d'un expert deviennent particulièrement importants relativement à un poste des états financiers pour lequel le risque d'anomalies significatives résultant de fraudes est considéré comme élevé, mettre en œuvre des procédures supplémentaires portant sur certaines ou l'ensemble des hypothèses, méthodes ou constatations de l'expert pour s'assurer que les constatations de celui-ci ne sont pas déraisonnables, ou engager un autre expert à cette fin ;

[...]

Réponses spécifiques — Anomalies résultant d'informations financières mensongères

Voici des exemples de réponses de l'auditeur à son évaluation des risques d'anomalies significatives résultant d'informations financières mensongères :

[…]

Annexe 3

(Réf. : par. A49)

Exemples de situations qui indiquent la possibilité de fraudes

La liste ci-après donne des exemples de situations qui peuvent indiquer la possibilité que les états financiers comportent une anomalie significative résultant de fraudes.

[…]

Norme ISA 300, *Planification d'un audit d'états financiers*

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

[…]

Documentation (Réf. : par. 12)

[…]

Considérations propres aux petites entités

A21. Comme il est indiqué au paragraphe A11, un bref mémorandum au dossier est parfois suffisant pour consigner la stratégie d'audit dans le cas d'une petite entité. Pour ce qui concerne le plan de mission, il est possible d'utiliser des programmes d'audit standard ou des listes de contrôle standard (voir le paragraphe A19) conçus en supposant que les ~~activités de~~ contrôles[101] ~~pertinentes~~ sont peu nombreux~~ses~~ – comme c'est vraisemblablement le cas dans une petite entité – pourvu qu'ils soient adaptés aux circonstances de la mission, notamment au résultat de l'évaluation des risques par l'auditeur.

[…]

Norme ISA 402, *Facteurs à considérer pour l'audit d'entités faisant appel à une société de services*

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 d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés lorsque l'entité auditée (l'entité utilisatrice) a recours à une ou plusieurs sociétés de services. Plus spécifiquement, elle fournit des précisions sur la façon dont l'auditeur de l'entité utilisatrice applique la norme ISA 315 (révisée en 2019)[102] et la norme ISA 330[103] pour acquérir une compréhension de l'entité utilisatrice, notamment~~ainsi que~~ des aspects de son système de contrôle interne qui sont pertinents pour ~~l'audit~~la préparation des états financiers, qui soit suffisante pour lui permettre d'identifier et d'évaluer les risques d'anomalies significatives et de concevoir et mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires en réponse à ces risques.

[…]

3. Les prestations d'une société de services sont pertinentes pour l'audit des états financiers d'une entité utilisatrice lorsque les prestations fournies, ainsi que les contrôles exercés sur celles-ci, font partie du système d'information de l'entité utilisatrice ~~(y compris les processus opérationnels connexes)~~ pertinent pour ~~l'information financière~~ la préparation des états financiers. ~~Bien qu'il~~Il y a~~it~~ de bonnes chances que la plupart des contrôles de la société de services ~~aient rapport à l'information financière~~fassent partie de ce système, ou des ~~il se peut que d'autres~~ contrôles y afférents ~~soient~~

[101] Norme ISA 315 (révisée en 2019), alinéa 26 a).
[102] Norme ISA 315 (révisée en 2019), *Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives*.
[103] Norme ISA 330, *Réponses de l'auditeur à l'évaluation des risques*.

~~pertinents pour l'audit~~, notamment ceux mis en place pour la sauvegarde des actifs. Les prestations fournies par la société de services font partie du système d'information de l'entité utilisatrice ~~(y compris les processus opérationnels connexes) pertinent pour l'information financière~~ si elles concernent l'un quelconque des éléments suivants :

a) le cheminement, dans le système d'information de l'entité utilisatrice, des informations relatives aux catégories d'opérations importantes, aux soldes de comptes importants et aux informations à fournir importantes, peu importe que les étapes soient effectuées manuellement ou à l'aide de l'informatique, et peu importe la provenance de ces informations (grand livre général et livres auxiliaires, ou autre). ~~Les catégories d'opérations conclues dans le cadre des activités de l'entité utilisatrice qui sont importantes par rapport aux états financiers de celle-ci ;~~Cela comprend les prestations fournies par la société de services qui influent sur la façon :

   i) ~~b) les procédures suivies, tant dans les systèmes informatisés que dans les systèmes manuels, pour le déclenchement, l'enregistrement, le traitement, la correction au besoin, le report au grand livre général et la communication dans les états financiers des opérations de l'entité utilisatrice ;~~dont les opérations de l'entité utilisatrice sont déclenchées et dont les informations les concernant sont enregistrées, traitées, corrigées (au besoin), incorporées dans le grand livre général et communiquées dans les états financiers,

   ii) dont les informations sur les événements ou les situations, autres que les opérations, sont saisies, traitées et fournies par l'entité utilisatrice dans les états financiers ;

b) ~~c)~~ les documents comptables ~~connexes~~, ~~sur support électronique ou papier, les informations justificatives et~~ les comptes spécifiques contenus dans les~~des~~ états financiers de l'entité utilisatrice et les autres documents justificatifs qui concernent le cheminement des informations décrit à l'alinéa 3 a)~~qui servent au déclenchement, à l'enregistrement, au traitement et à la communication des opérations de l'entité utilisatrice, ce qui comprend la correction des informations erronées et la manière dont les informations sont reportées au grand livre général~~ ;

~~d) la façon dont le système d'information de l'entité utilisatrice saisit les événements et situations, autres que les opérations, qui ont de l'importance pour les états financiers ;~~

~~e~~c) le processus d'information financière utilisé pour préparer les états financiers de l'entité utilisatrice à partir des documents comptables mentionnés à l'alinéa 3 b), y compris en ce qui concerne les informations à fournir et les estimations comptables se rapportant à des catégories d'opérations ~~les estimations comptables~~ importantes, à des soldes de comptes importants et à des informations à fournir importantes~~et les informations importantes à fournir~~ ;

d) l'environnement informatique de l'entité qui est pertinent au regard des points a) à c) ci-dessus.

~~f) les contrôles afférents aux écritures de journal, y compris les écritures non courantes servant à constater les opérations ou ajustements non récurrents ou inhabituels.~~

[…]

Objectifs

7. Les objectifs de l'auditeur d'une entité utilisatrice qui fait appel aux prestations d'une société de services sont :

a) d'acquérir une compréhension de la nature et de l'importance des prestations fournies par la société de services ainsi que de leur ~~effet~~ incidence sur l~~es aspects du~~ système de contrôle interne de l'entité utilisatrice~~ pertinents pour l'audit~~, qui soit suffisante pour lui ~~permettre d'identifier et d'évaluer les~~fournir une base appropriée aux fins de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives ;

b) de concevoir et de mettre en œuvre des procédures d'audit en réponse à ces risques.

[…]

Exigences

Acquisition d'une compréhension des prestations fournies par la société de services, y compris le contrôle interne

[…]

10. Pour acquérir une compréhension ~~des aspects~~ du système de contrôle interne de l'entité ~~pertinents pour l'audit~~ conformément à la norme ISA 315 (révisée en 2019)[~~104~~], l'auditeur de l'entité utilisatrice doit ~~évaluer la conception et la mise en place des contrôles pertinents~~ identifier, au sein de l'entité utilisatrice, les contrôles de la composante « activités de contrôle »[105] ~~au sein de l'entité utilisatrice~~ qui ont rapport aux prestations fournies par la société de services, y compris ceux auxquels sont soumises les opérations traitées par la société de services. Il doit aussi évaluer la conception de ces contrôles et déterminer s'ils ont été mis en place[106]. (Réf. : par. A12 à A14)

11. L'auditeur de l'entité utilisatrice doit déterminer s'il a acquis une compréhension de la nature et de l'importance des prestations fournies par la société de services ~~et~~ ainsi que de leur incidence sur l~~es aspects du~~ système de contrôle interne de l'entité utilisatrice ~~pertinents pour l'audit~~ qui soit suffisante pour ~~pouvoir servir de~~ lui fournir une base ~~à~~ appropriée aux fins de l'identification et ~~à~~ de l'évaluation des risques d'anomalies significatives.

12. Si l'auditeur de l'entité utilisatrice n'est pas en mesure d'acquérir une compréhension suffisante auprès de l'entité utilisatrice, il doit acquérir cette compréhension en mettant en œuvre une ou plusieurs des procédures suivantes :

    […]

    c) visiter la société de services et mettre en œuvre des procédures qui fourniront les informations nécessaires sur ses contrôles pertinents ;

    d) faire appel à un autre auditeur afin qu'il mette en œuvre des procédures qui fourniront les informations nécessaires sur les contrôles ~~pertinents~~ de la société de services. (Réf. : par. A15 à A20)

Utilisation d'un rapport de type 1 ou de type 2 pour étayer la compréhension de la société de services acquise par l'auditeur de l'entité utilisatrice

[…]

~~104 Norme ISA 315 (révisée), paragraphe 12.~~
105 Norme ISA 315 (révisée en 2019), alinéa 26 a).
106 Norme ISA 315 (révisée en 2019), alinéa 26 d).

14. Si l'auditeur de l'entité utilisatrice prévoit d'utiliser des informations contenues dans un rapport de type 1 ou de type 2 à titre d'éléments probants pour étayer sa compréhension de la conception et de la mise en place des contrôles de la société de services, il doit :

    […]

    b) évaluer le caractère suffisant et approprié des éléments probants fournis par le rapport pour permettre de comprendre les ~~aspects du~~ contrôles de la société de services~~interne de l'entité utilisatrice pertinents pour l'audit~~ ;

[…]

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Acquisition d'une compréhension des prestations fournies par la société de services, y compris le contrôle interne

[…]

Procédures complémentaires lorsqu'une compréhension suffisante ne peut être acquise auprès de l'entité utilisatrice (Réf. : par. 12)

[…]

A19. Il est possible de faire appel à un autre auditeur afin qu'il mette en œuvre des procédures qui fourniront les informations nécessaires sur les contrôles pertinents de la société de services qui sont liés aux prestations fournies à l'entité utilisatrice. Lorsqu'un rapport de type 1 ou de type 2 a été délivré, l'auditeur de l'entité utilisatrice peut charger l'auditeur de la société de services de mettre en œuvre ces procédures, puisque ce dernier est déjà en relation avec la société de services. Les indications de la norme ISA 600[107] peuvent se révéler utiles pour l'auditeur de l'entité utilisatrice qui utilise les travaux d'un autre auditeur, car elles traitent de la connaissance de l'autre auditeur (notamment en ce qui a trait à son indépendance et à sa compétence professionnelle), de l'intervention dans les travaux de l'autre auditeur en ce qui concerne la planification de la nature, du calendrier et de l'étendue de ces travaux et de l'évaluation du caractère suffisant et approprié des éléments probants obtenus.

[…]

Utilisation d'un rapport de type 1 ou de type 2 pour étayer la compréhension de la société de services acquise par l'auditeur de l'entité utilisatrice (Réf. : par. 13 et 14)

[…]

A22. Le rapport de type 1 ou de type 2 ainsi que les informations sur l'entité utilisatrice peuvent aider l'auditeur de l'entité utilisatrice à acquérir :

    a) une compréhension des aspects des contrôles de la société de services qui peuvent avoir une incidence sur le traitement des opérations de l'entité utilisatrice, y compris le recours à des sous-traitants par la société de services ;

[107] Le paragraphe 2 de la norme ISA 600, *Audits d'états financiers de groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composantes) — Considérations particulières*, indique que : « La norme, adaptée au contexte dans la mesure nécessaire, peut se révéler utile pour un auditeur qui fait intervenir d'autres auditeurs dans l'audit d'états financiers qui ne sont pas des états financiers de groupe. » Voir aussi le paragraphe 19 de la norme ISA 600.

b) une compréhension du flux des opérations importantes au sein de la société de services pour déterminer les étapes du cheminement des opérations susceptibles d'entraîner des anomalies significatives dans les états financiers de l'entité utilisatrice ;

c) une compréhension des objectifs de contrôle de la société de services qui sont pertinents au regard des assertions contenues dans les états financiers de l'entité utilisatrice ;

d) une compréhension des contrôles de la société de services permettant de déterminer s'ils sont conçus et mis en place de manière à prévenir ou à détecter les erreurs de traitement susceptibles d'entraîner des anomalies significatives dans les états financiers de l'entité utilisatrice.

Un rapport de type 1 ou de type 2 peut aider l'auditeur de l'entité utilisatrice à acquérir une compréhension suffisante pour lui permettre d'identifier et d'évaluer les risques d'anomalies significatives. Un rapport de type 1 ne fournit toutefois aucun élément probant quant à l'efficacité du fonctionnement des contrôles ~~pertinents~~.

[…]

Réponses à l'évaluation des risques d'anomalies significatives (Réf. : par. 15)

[…]

Tests des contrôles (Réf. : par. 16)

A29. La norme ISA 330 exige de l'auditeur de l'entité utilisatrice qu'il conçoive et mette en œuvre des tests sur les contrôles ~~pertinents~~ de manière à obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur l'efficacité de leur fonctionnement dans certaines circonstances. Dans le cas d'une société de services, cette exigence s'applique :

[…]

A30. En l'absence de rapport de type 2, l'auditeur de l'entité utilisatrice peut communiquer avec la société de services, par l'entremise de l'entité utilisatrice, afin de demander que l'auditeur de la société de services prépare un rapport de type 2 comprenant des tests de l'efficacité du fonctionnement des contrôles ~~pertinents~~, ou il peut avoir recours à un autre auditeur pour mettre en œuvre des procédures au sein de la société de services pour tester l'efficacité du fonctionnement de ces contrôles. L'auditeur de l'entité utilisatrice peut également visiter la société de services et effectuer les tests des contrôles ~~pertinents~~ si la société de services y consent. Dans son évaluation des risques, l'auditeur de l'entité utilisatrice tient compte des éléments probants fournis tant par les travaux de l'autre auditeur que par les procédures qu'il a lui-même mises en œuvre.

Utilisation d'informations contenues dans ~~d'~~un rapport de type 2 à titre d'éléments probants attestant que les contrôles de la société de services fonctionnent efficacement (Réf. : par. 17)

[…]

A33. Il peut également être nécessaire que l'auditeur de l'entité utilisatrice obtienne des éléments probants additionnels sur les changements importants apportés aux contrôles ~~pertinents~~ de la société de services en dehors de la période couverte par le rapport de type 2 ou qu'il détermine des procédures d'audit supplémentaires à mettre en œuvre. Parmi les facteurs pertinents pour la détermination des éléments probants additionnels à recueillir sur les contrôles de la société de

services qui fonctionnaient en dehors de la période couverte par le rapport de l'auditeur de la société de services, il y a les suivants :

[…]

- l'efficacité de l'environnement de contrôle et du processus de suivi du système de~~s~~ contrôle~~s~~ interne ~~de~~ par l'entité utilisatrice.

A34. Pour obtenir des éléments probants additionnels, l'auditeur peut par exemple étendre les tests des contrôles sur la période restant à couvrir ou tester le processus de suivi du système de~~s~~ contrôle~~s~~ interne par ~~qu'exerce~~ l'entité utilisatrice.

[…]

A39. L'auditeur de l'entité utilisatrice est tenu de communiquer par écrit et en temps opportun à la direction et aux responsables de la gouvernance les déficiences importantes relevées au cours de l'audit[11]. L'auditeur de l'entité utilisatrice doit également communiquer en temps opportun à la direction, au niveau hiérarchique approprié, les autres déficiences du contrôle interne relevées au cours de l'audit qui sont suffisamment préoccupantes, selon son jugement professionnel, pour nécessiter l'attention de la direction[12]. Les questions que l'auditeur de l'entité utilisatrice peut relever au cours de l'audit et souhaiter communiquer à la direction et aux responsables de la gouvernance de l'entité utilisatrice comprennent :

- tout ~~suivi des~~ contrôle~~s~~ qui fait partie du processus de suivi du système de contrôle interne par l'entité et qui pourrait être mis en place par l'entité utilisatrice, y compris ceux identifiés par suite de l'obtention d'un rapport de type 1 ou de type 2 ;

[…]

Norme ISA 330, *Réponses de l'auditeur à l'évaluation des risques*

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 concevoir et de mettre en œuvre des réponses à l'évaluation des risques d'anomalies significatives qu'il a effectuée conformément à la norme ISA 315 (révisée en 2019)[108] dans le cadre d'un audit d'états financiers.

Date d'entrée en vigueur

2. La présente norme ISA s'applique aux audits d'états financiers des périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009.

Objectif

3. L'objectif de l'auditeur est de concevoir et de mettre en œuvre des réponses adaptées à l'évaluation des risques d'anomalies significatives afin d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur ces risques.

[108] Norme ISA 315 (révisée en 2019), *~~Compréhension de l'entité et de son environnement aux fins de l'i~~Identification ~~et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives~~.*

Définitions

4. Dans les normes ISA, on entend par :

   a) « procédure de corroboration », une procédure d'audit conçue pour détecter des anomalies significatives au niveau des assertions. Les procédures de corroboration comprennent :

      i) des tests de détail (relatifs à une catégorie d'opérations, à un solde de compte ou à une information fournie),

      ii) des procédures analytiques de corroboration ;

   b) « test des contrôles », une procédure d'audit conçue pour évaluer l'efficacité du fonctionnement des contrôles visant à prévenir, ou à détecter et corriger, les anomalies significatives au niveau des assertions.

Exigences

Réponses globales

5. L'auditeur doit concevoir et mettre en œuvre des réponses globales adaptées à son évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers. (Réf. : par. A1 à A3)

Procédures d'audit en réponse à l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions

6. L'auditeur doit concevoir et mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires dont la nature, le calendrier et l'étendue sont fonction de son évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions. (Réf. : par. A4 à A8 et A42 à A52)

7. Pour concevoir les procédures d'audit complémentaires à mettre en œuvre, l'auditeur doit :

   a) tenir compte des raisons qui sous-tendent l'évaluation du risque d'anomalies significatives au niveau des assertions pour chaque catégorie d'opérations importante, chaque solde de compte important et chaque information ~~fournie~~ à fournir importante, y compris :

      i) la probabilité et l'ampleur des ~~d'~~anomalies ~~significatives~~ compte tenu des caractéristiques particulières de la catégorie d'opérations importante, du solde de compte important ou de l'information ~~fournie~~ à fournir importante (c'est-à-dire le risque inhérent),

      ii) la prise en compte ou non, dans l'évaluation du risque, des contrôles ~~pertinents~~ visant à répondre au risque d'anomalies significatives (c'est-à-dire le risque lié au contrôle), leur prise en compte exigeant l'obtention par l'auditeur d'éléments probants lui permettant de déterminer si les contrôles fonctionnent efficacement (lorsqu'il ~~a l'intention de s'appuyer sur~~prévoit de tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles pour déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures de corroboration) ; (Réf. : par. A9 à A18)

   b) obtenir des éléments probants d'autant plus convaincants que, selon son évaluation, le risque est considéré comme élevé. (Réf. : par. A19)

Test des contrôles

8. L'auditeur doit concevoir et mettre en œuvre des tests sur les contrôles~~ pertinents~~ de manière à obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur l'efficacité de leur fonctionnement dans l'un ou l'autre des cas suivants :

   a) son évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions repose sur l'attente d'un fonctionnement efficace des contrôles (c'est-à-dire qu'il ~~a l'intention de s'appuyer sur~~prévoit de tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles pour déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures de corroboration) ;

   b) les procédures de corroboration ne permettent pas à elles seules de réunir des éléments probants suffisants et appropriés au niveau des assertions. (Réf. : par. A20 à A24)

9. Lors de la conception et de la mise en œuvre des tests des contrôles, l'auditeur doit obtenir des éléments probants d'autant plus convaincants qu'il s'appuie sur l'efficacité des contrôles. (Réf. : par. A25)

Nature et étendue des tests des contrôles

10. Lors de la conception et de la mise en œuvre des tests des contrôles, l'auditeur doit :

   a) mettre en œuvre d'autres procédures d'audit en association avec des demandes d'informations afin d'obtenir des éléments probants attestant l'efficacité du fonctionnement des contrôles, et notamment :

      i) la façon dont les contrôles ont été appliqués à des moments pertinents pendant la période auditée,

      ii) s'ils ont été appliqués systématiquement,

      iii) par qui ou par quels moyens ils ont été appliqués ; (Réf. : par. A26 à A29a)

   b) déterminer, dans la mesure où cela n'a pas déjà été fait, si les contrôles à tester dépendent ~~sont tributaires~~ d'autres contrôles (contrôles indirects) et, dans l'affirmative, s'il est nécessaire de réunir des éléments probants attestant l'efficacité du fonctionnement de ces contrôles indirects. (Réf. : par. A30 et A31)

Calendrier des tests des contrôles

11. L'auditeur doit tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles pour le moment précis ou pour l'ensemble de la période où il a l'intention de s'appuyer sur ces contrôles, sous réserve des dispositions des paragraphes 12 et 15 ci-dessous, afin de disposer d'une base appropriée pour justifier son intention de s'appuyer sur les contrôles. (Réf. : par. A32)

Utilisation d'éléments probants recueillis au cours d'une période intermédiaire

12. Si l'auditeur obtient des éléments probants quant à l'efficacité du fonctionnement des contrôles au cours d'une période intermédiaire, il doit :

   a) obtenir des éléments probants concernant tout changement important survenu dans ces contrôles après la période intermédiaire ;

   b) déterminer les éléments probants additionnels à obtenir pour la période restant à couvrir jusqu'à la fin de l'exercice. (Réf. : par. A33 et A34)

Utilisation d'éléments probants recueillis au cours des audits précédents

13. Pour déterminer s'il est approprié d'utiliser des éléments probants sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles obtenus lors des audits précédents et, lorsque c'est le cas, pour déterminer le délai maximal pouvant s'écouler avant de procéder à un nouveau test sur un contrôle, l'auditeur doit tenir compte des éléments suivants :

    a) l'efficacité des autres ~~éléments~~ composantes du système de contrôle interne de l'entité, notamment l'environnement de contrôle, le processus de suivi du système de~~s~~ contrôle~~s~~ interne par l'entité et le processus d'évaluation des risques par l'entité ;

    b) les risques découlant des caractéristiques du contrôle considéré, notamment selon qu'il est manuel ou automatisé ;

    c) l'efficacité des contrôles généraux sur les systèmes informatiques ;

    d) l'efficacité du contrôle considéré et son application par l'entité, y compris la nature et l'étendue des écarts constatés dans l'application du contrôle lors des audits précédents, ainsi que les changements de personnel ayant une incidence importante sur l'application du contrôle ;

    e) l'existence ou non d'un risque en raison de l'absence de changement dans le contrôle considéré alors que les circonstances ont changé ;

    f) les risques d'anomalies significatives et l'étendue de la confiance placée dans le contrôle considéré. (Réf. : par. A35)

14. Lorsque l'auditeur a l'intention d'utiliser des éléments probants obtenus lors d'un audit précédent et concernant l'efficacité et la fiabilité du fonctionnement de certains contrôles, il doit établir si ces éléments probants sont toujours pertinents en recueillant des éléments probants attestant si des changements importants sont survenus ou non dans ces contrôles depuis l'audit précédent. Il obtient ces éléments probants au moyen de demandes d'informations en association avec des observations physiques ou des inspections, afin de confirmer sa compréhension de ces contrôles, et :

    a) lorsque les éléments probants obtenus lors de l'audit précédent ont perdu de leur pertinence sous l'effet des changements survenus, l'auditeur doit tester les contrôles dans le cadre de l'audit en cours ; (Réf. : par. A36)

    b) lorsqu'aucun changement n'est survenu, l'auditeur doit tester les contrôles au moins une fois tous les trois audits, mais doit tester une partie des contrôles lors de chaque audit afin d'éviter que tous les contrôles sur lesquels il a l'intention de s'appuyer soient testés au cours d'un même audit et qu'il s'écoule ensuite deux audits sans aucun test des contrôles. (Réf. : par. A37 à A39)

Contrôles relatifs à des risques importants

15. Si l'auditeur a l'intention de s'appuyer sur des contrôles ~~liés~~relatifs à un risque qu'il a jugé important, il doit tester ces contrôles dans la période sur laquelle porte sa mission.

Évaluation de l'efficacité du fonctionnement des contrôles

16. Lorsque l'auditeur évalue l'efficacité du fonctionnement des contrôles ~~pertinents~~ sur lesquels il a l'intention de s'appuyer, il doit apprécier si les anomalies que les procédures de corroboration ont permis de détecter indiquent que les contrôles ne fonctionnent pas efficacement. Le fait que les

procédures de corroboration n'aient permis de détecter aucune anomalie ne constitue toutefois pas un élément probant quant à l'efficacité des contrôles liés à l'assertion testée. (Réf. : par. A40)

17. Si des écarts dans l'application des contrôles sur lesquels l'auditeur a l'intention de s'appuyer sont détectés, il doit procéder à des demandes d'informations précises afin de comprendre la situation et ses conséquences potentielles, et il doit déterminer : (Réf. : par. A41)

    a) si les tests des contrôles effectués fournissent une base appropriée pour s'appuyer sur les contrôles ;

    b) si des tests additionnels des contrôles sont nécessaires ;

    c) si les risques ~~potentiels~~ d'anomalies significatives exigent la mise en œuvre de procédures de corroboration.

Procédures de corroboration

18. Indépendamment de son évaluation des risques d'anomalies significatives, l'auditeur doit concevoir et mettre en œuvre des procédures de corroboration pour chaque catégorie d'opérations significative, solde de compte significatif et information ~~fournie~~ à fournir significative~~, dès lors qu'ils sont significatifs~~. (Réf. : par. A42 à A47)

19. L'auditeur doit se demander s'il convient de mettre en œuvre des procédures de confirmation externe en tant que procédures de corroboration. (Réf. : par. A48 à A51)

Procédures de corroboration liées au processus de finalisation des états financiers

20. Les procédures de corroboration mises en œuvre par l'auditeur doivent comprendre les procédures suivantes liées au processus de finalisation des états financiers :

    a) vérification de la concordance ou rapprochement des données communiquées dans les états financiers, y compris des informations fournies, avec les documents comptables sous-jacents, que celles-ci proviennent ou non du grand livre général et des livres auxiliaires ;

    b) examen des écritures de journal significatives et des autres ajustements effectués lors de la préparation des états financiers. (Réf. : par. A52)

Procédures de corroboration en réponse aux risques importants

21. Si, lors de son évaluation, l'auditeur a déterminé que le risque d'anomalies significatives au niveau d'une assertion est important, il doit mettre en œuvre des procédures de corroboration répondant spécifiquement à ce risque. Lorsque l'approche adoptée pour répondre à un risque important se limite à des procédures de corroboration, celles-ci doivent comporter des tests de détail. (Réf. : par. A53)

Calendrier des procédures de corroboration

22. Si des procédures de corroboration sont réalisées à une date intermédiaire, l'auditeur doit, pour couvrir le restant de la période, mettre en œuvre :

    a) soit des procédures de corroboration en association avec des tests des contrôles,

    b) soit uniquement des procédures de corroboration complémentaires, s'il juge que cela suffit,

afin d'avoir une base raisonnable permettant d'extrapoler que les conclusions de l'audit à la date intermédiaire sont toujours valables à la fin de la période. (Réf. : par. A54 à A57)

23. Lorsque l'auditeur détecte à une date intermédiaire des anomalies qu'il n'avait pas anticipées dans le cadre de son évaluation des risques d'anomalies significatives, il doit déterminer s'il est nécessaire de modifier son évaluation du risque concerné ainsi que la nature, le calendrier ou l'étendue prévus des procédures de corroboration couvrant le restant de la période. (Réf. : par. A58)

Caractère adéquat de la présentation et des informations fournies

24. L'auditeur doit mettre en œuvre des procédures d'audit afin d'évaluer si la présentation d'ensemble des états financiers est conforme au référentiel d'information financière applicable. Pour faire cette évaluation, l'auditeur doit se demander si la présentation des états financiers traduit :

- le classement et la description appropriés des divers éléments de l'information financière et des opérations et événements sous-jacents ;
- la présentation, la structure et le contenu appropriés des états financiers. (Réf. : par. A59)

Évaluation du caractère suffisant et approprié des éléments probants obtenus

25. En se fondant sur les procédures d'audit mises en œuvre et les éléments probants obtenus, l'auditeur doit apprécier, avant de conclure l'audit, si les évaluations des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions demeurent valables. (Réf. : par. A60 et A61)

26. L'auditeur doit conclure sur le caractère suffisant et approprié des éléments probants réunis. Pour se former une opinion, il doit tenir compte de tous les éléments probants pertinents, qu'ils semblent corroborer ou contredire les assertions contenues dans les états financiers. (Réf. : par. A62)

27. Faute d'avoir obtenu des éléments probants suffisants et appropriés ~~sur une assertion importante contenue dans les états financiers~~en ce qui concerne une assertion pertinente portant sur une catégorie d'opérations, un solde de compte ou une information à fournir, l'auditeur doit chercher à obtenir des éléments probants complémentaires. S'il n'est pas en mesure de réunir des éléments probants suffisants et appropriés, il doit exprimer une opinion avec réserve ou formuler une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers.

Documentation

28. L'auditeur doit consigner dans la documentation de l'audit[109] :

    a) les réponses globales adoptées par suite de son évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers ainsi que la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires mises en œuvre ;

    b) le lien entre ces procédures et son évaluation des risques au niveau des assertions ;

    c) les résultats des procédures d'audit, y compris les conclusions lorsqu'elles ne ressortent pas clairement. (Réf. : par. A63)

29. Si l'auditeur a l'intention d'utiliser des éléments probants sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles recueillis lors des audits précédents, il doit consigner dans la documentation de l'audit ses conclusions quant à la fiabilité des contrôles qui ont été testés lors d'un audit précédent.

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

30. La documentation de l'auditeur doit démontrer que les données communiquées dans les états financiers, y compris les informations fournies, concordent ou ont fait l'objet d'un rapprochement avec les documents comptables sous-jacents, que celles-ci proviennent ou non du grand livre général et des livres auxiliaires.

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Réponses globales (Réf. : par. 5)

A1. Au titre des réponses globales à son évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers, l'auditeur peut notamment :

- insister auprès de l'équipe de mission sur la nécessité de garder un esprit critique ;
- affecter à la mission du personnel professionnel plus expérimenté ou possédant des compétences particulières, ou encore faire appel à des experts ;
- ~~renforcer la supervision~~ modifier la nature, le calendrier et l'étendue de la direction et de la supervision des membres de l'équipe de mission, ainsi que de la revue de leurs travaux ;
- introduire un degré supplémentaire d'imprévisibilité lors du choix des procédures d'audit complémentaires à mettre en œuvre ;
- apporter des modifications à la stratégie générale d'audit, comme l'exige la norme ISA 300, ou aux procédures d'audit prévues, notamment en ce qui concerne :
  - la détermination par l'auditeur du seuil de signification pour les travaux conformément à la norme ISA 320,
  - les tests d'efficacité du fonctionnement des contrôles que l'auditeur a prévus et le caractère convaincant que devront présenter les éléments probants obtenus pour permettre à l'auditeur de s'appuyer sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles, dans la mesure où il a l'intention de le faire, en particulier lorsque des déficiences ont été relevées dans l'environnement de contrôle ou dans les activités de suivi de l'entité,
  - la nature, le calendrier et l'étendue des procédures de corroboration. Par exemple, il peut être approprié que ces procédures soient mises en œuvre à la date de clôture, ou vers cette date, si les risques d'anomalies significatives sont élevés.
- ~~modifier globalement la nature, le calendrier ou l'étendue des procédures d'audit, notamment en mettant en œuvre des procédures de corroboration à la fin de la période plutôt qu'à une date intermédiaire, ou en modifiant la nature des procédures d'audit afin d'obtenir des éléments probants plus convaincants.~~

A2. La compréhension qu'a l'auditeur de l'environnement de contrôle influe sur son évaluation du risque d'anomalies significatives au niveau des états financiers et sur les réponses globales qu'il adopte en conséquence de cette évaluation. Un environnement de contrôle efficace peut permettre à l'auditeur de faire davantage confiance au contrôle interne et à la fiabilité des éléments probants d'origine interne, ce qui peut l'amener par exemple à mettre en œuvre certaines procédures d'audit à une date intermédiaire plutôt qu'à la fin de la période. L'existence de déficiences dans l'environnement de contrôle produit l'effet inverse ; par exemple, en réponse à un environnement de contrôle inefficace, l'auditeur peut :

- concentrer davantage les procédures d'audit à la fin de la période plutôt qu'à une date intermédiaire ;
- chercher à obtenir plus d'éléments probants par la mise en œuvre de procédures de corroboration ;
- augmenter le nombre d'établissements à inclure dans le champ de l'audit.

A3. Ces considérations jouent donc un rôle important dans le choix d'une stratégie générale par l'auditeur, qui peut par exemple privilégier les procédures de corroboration (stratégie de corroboration) ou une combinaison de tests des contrôles et de procédures de corroboration (stratégie mixte).

Procédures d'audit en réponse à l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions

Nature, calendrier et étendue des procédures d'audit complémentaires (Réf. : par. 6)

A4. L'évaluation que fait l'auditeur des risques d'anomalies significatives identifiés au niveau des assertions lui fournit une base pour définir la stratégie appropriée à adopter pour la conception et la mise en œuvre des procédures d'audit complémentaires. Par exemple, l'auditeur peut déterminer :

a) que seuls des tests des contrôles peuvent constituer une réponse efficace à son évaluation du risque d'anomalies significatives pour une assertion donnée ;

b) que la mise en œuvre de procédures de corroboration seulement est appropriée pour des assertions données et, de ce fait, ne pas tenir compte de l'efficacité des contrôles dans son évaluation du risque ~~concerné~~d'anomalies significatives. Cela peut être le cas lorsque~~, du fait que les procédures d'évaluation des risques qu'il a mises en œuvre ne lui ont permis d'identifier aucun contrôle efficace pertinent pour cette assertion, ou du fait qu'il serait inefficient de tester les contrôles, l'auditeur n'a pas l'intention de s'appuyer sur~~ l'auditeur n'a pas identifié de risque pour lequel des procédures de corroboration ne peuvent fournir à elles seules des éléments probants suffisants et appropriés et donc qu'il n'est pas tenu de tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles. Ainsi, il se peut que l'auditeur ne prévoie pas de tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles pour déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures de corroboration à réaliser ;

c) qu'une stratégie mixte associant tests des contrôles et procédures de corroboration constitue une stratégie efficace.

L'auditeur n'est pas tenu de concevoir ni de mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires à l'égard d'un risque d'anomalies significatives évalué qui se situe à un niveau suffisamment faible. Néanmoins, ainsi que l'exige le paragraphe 18, indépendamment de la stratégie retenue et de son évaluation des risques d'anomalies significatives, l'auditeur conçoit et met en œuvre des procédures de corroboration pour chaque catégorie d'opérations significative, solde de compte significatif et information ~~fournie~~à fournir significative~~, dès lors qu'ils sont significatifs~~.

A5. La nature d'une procédure d'audit a trait à son objectif (tests des contrôles ou procédures de corroboration) et à son type (inspection, observation physique, demande d'informations, confirmation, contrôle arithmétique, réexécution ou procédure analytique). La nature des procédures d'audit est de la plus haute importance dans l'élaboration d'une réponse à l'évaluation des risques.

A6. Le calendrier d'une procédure d'audit a trait au moment de sa mise en œuvre, ou à la période ou à la date à laquelle se rapportent les éléments probants.

A7. L'étendue d'une procédure d'audit a trait à l'aspect quantitatif, par exemple la taille d'un échantillon ou le nombre d'observations physiques concernant un~~e activité de~~ contrôle.

A8. Le fait de concevoir et de mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires dont la nature, le calendrier et l'étendue sont fonction de l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions permet d'établir un lien clair entre les procédures d'audit complémentaires de l'auditeur et l'évaluation des risques.

Réponse à l'évaluation des risques au niveau des assertions (Réf. : alinéa 7 a))

Nature

A9. La norme ISA 315 (révisée en 2019) exige que l'auditeur évalue le risque inhérent et le risque lié au contrôle aux fins de son évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions. Pour évaluer le risque inhérent, l'auditeur détermine la probabilité et l'ampleur des anomalies en se demandant comment, et dans quelle mesure, les facteurs de risque inhérent ont une incidence sur la possibilité que les assertions pertinentes comportent des anomalies[110]. L'évaluation des risques faite par l'auditeur ainsi que les raisons qui la sous-tendent peuvent ~~peut~~ influer tant sur les types de procédures d'audit à mettre en œuvre que sur leur association. Par exemple, lorsqu'il évalue le risque à un niveau élevé, l'auditeur peut se faire confirmer l'exhaustivité des clauses d'un contrat par l'autre partie au contrat, en plus d'inspecter lui-même le document. Par ailleurs, certaines procédures d'audit peuvent convenir davantage à certaines assertions qu'à d'autres. Ainsi, dans le cas des produits, des tests des contrôles peuvent représenter la réponse la plus adaptée à l'évaluation d'un risque d'anomalies significatives concernant l'assertion sur l'exhaustivité, tandis que des procédures de corroboration peuvent être la meilleure réponse à l'évaluation d'un risque d'anomalies significatives concernant l'assertion sur la réalité.

A10. Les raisons qui ont conduit l'auditeur à évaluer un risque comme il l'a fait sont pertinentes pour la détermination de la nature des procédures d'audit. Par exemple, si un niveau de risque est considéré comme faible en raison des caractéristiques particulières d'une catégorie donnée d'opérations, indépendamment des contrôles les concernant, l'auditeur peut décider que la mise en œuvre de procédures analytiques de corroboration est suffisante pour l'obtention d'éléments probants suffisants et appropriés. En revanche, si le niveau de risque est considéré comme faible ~~en raison de certains~~ parce que l'auditeur prévoit de tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles ~~internes~~, et ~~que l'auditeur~~ qu'il a l'intention de concevoir des procédures de corroboration sur la base de cette évaluation, il exécute alors des tests de ces contrôles, comme l'exige l'alinéa 8 a). Ce peut être le cas, par exemple, pour une catégorie d'opérations dotées de caractéristiques raisonnablement homogènes, dénuées de complexité et qui sont systématiquement traitées et contrôlées par le système informatique de l'entité.

Calendrier

A11. L'auditeur peut mettre en œuvre des tests des contrôles ou des procédures de corroboration à une date intermédiaire ou à la fin de la période. Plus le risque d'anomalies significatives est élevé, plus il est probable que l'auditeur décidera qu'il est plus efficace de mettre en œuvre des procédures de

[110] Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphes 31 et 34.

corroboration à la fin de la période ou à une date proche de celle-ci plutôt qu'à une date antérieure, ou de mettre en œuvre des procédures d'audit non annoncées ou inopinées (par exemple, mettre en œuvre des procédures d'audit dans des établissements sélectionnés sans annonce préalable). De telles décisions sont particulièrement pertinentes lors de la prise en considération des réponses aux risques de fraude. Ainsi, lorsque des risques d'anomalies intentionnelles ou de manipulations ont été identifiés, il peut arriver que l'auditeur conclue que des procédures destinées à étendre jusqu'à la fin de la période les conclusions de ses travaux réalisés à une date intermédiaire ne seraient pas efficaces.

A12. Inversement, la mise en œuvre de procédures d'audit avant la fin de la période peut aider l'auditeur à identifier les problèmes importants à un stade préliminaire de l'audit et donc à les résoudre avec l'assistance de la direction ou à mettre au point une stratégie d'audit efficace en réponse à ces problèmes.

A13. Par ailleurs, certaines procédures d'audit ne sauraient être mises en œuvre avant la date de clôture, par exemple :

- la vérification de la concordance ou le rapprochement des données communiquées dans les états financiers, y compris des informations fournies, avec les documents comptables sous-jacents, que celles-ci proviennent ou non du grand livre général et des livres auxiliaires ;
- le contrôle des ajustements effectués lors de la préparation des états financiers ;
- les procédures répondant au risque que, à la fin de la période, l'entité ait pu conclure des contrats de vente irréguliers ou que des opérations non finalisées aient été comptabilisées.

A14. Lorsque l'auditeur s'interroge sur le moment de mettre en œuvre des procédures d'audit, il tient également compte des facteurs suivants :

- l'environnement de contrôle ;
- le moment où les informations pertinentes sont disponibles (par exemple, certains fichiers informatiques peuvent être ultérieurement écrasés ou l'observation physique de certaines procédures peut n'être possible qu'à des moments particuliers) ;
- la nature du risque (par exemple, s'il y a un risque de surévaluation des produits pour satisfaire aux attentes concernant les bénéfices, par la création ultérieure de faux contrats de vente, l'auditeur souhaitera peut-être examiner les contrats en cours à la fin de la période) ;
- la période ou la date à laquelle se rapportent les éléments probants ;
- le moment de la préparation des états financiers, notamment lorsque des informations sont fournies pour donner des explications supplémentaires sur les montants inscrits dans l'état de la situation financière, l'état du résultat global, l'état des variations des capitaux propres et le tableau des flux de trésorerie.

Étendue

A15. Pour juger de l'étendue à donner à une procédure d'audit, l'auditeur tient compte du seuil de signification, de son évaluation du risque et du niveau d'assurance qu'il souhaite obtenir. Lorsque plusieurs procédures sont exécutées en association en vue d'un seul objectif, l'auditeur s'interroge séparément sur l'étendue de chaque procédure. En général, l'étendue des procédures d'audit sera d'autant plus grande que le risque d'anomalies significatives est élevé. Par exemple, pour répondre

à l'évaluation du risque d'anomalies significatives résultant de fraudes, il peut être approprié d'augmenter la taille des échantillons ou de mettre en œuvre des procédures analytiques de corroboration à un niveau de détail plus poussé. Cela dit, augmenter l'étendue d'une procédure d'audit n'est efficace que si la procédure d'audit est pertinente par rapport au risque considéré.

A16. L'utilisation de techniques d'audit assistées par ordinateur peut permettre des tests de plus grande ampleur des opérations automatisées et des fichiers comptables, ce qui peut être utile lorsque l'auditeur décide de modifier l'étendue des tests, par exemple en réponse aux risques d'anomalies significatives résultant de fraudes. Ces techniques peuvent être utilisées pour sélectionner des échantillons d'opérations dans des fichiers électroniques clés, trier des opérations dotées de certaines caractéristiques particulières ou tester une population entière plutôt qu'un échantillon.

Considérations propres aux entités du secteur public

A17. Lorsque l'audit porte sur une entité du secteur public, la détermination de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures d'audit complémentaires peut être influencée par le mandat d'audit et par l'existence éventuelle d'exigences particulières applicables à la mission.

Considérations propres aux petites entités

A18. Dans le cas des très petites entités, il peut arriver que les ~~activités de~~ contrôles identifiables par l'auditeur soient rares ou que la mesure dans laquelle leur existence ou leur fonctionnement ont été documentés par l'entité soit limitée. En pareille situation, il se peut qu'il soit plus efficient pour l'auditeur de privilégier les procédures de corroboration dans le choix de ses procédures d'audit complémentaires. Dans de rares cas, par ailleurs, l'absence ~~d'activités~~ de contrôles ou ~~d'autres éléments~~de composantes du système de contrôle interne peut rendre impossible l'obtention d'éléments probants suffisants et appropriés.

Risque élevé (Réf. : alinéa 7 b))

A19. 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 indépendantes.

Test des contrôles

Conception et mise en œuvre des tests des contrôles (Réf. : par. 8)

A20. Seuls sont soumis à des tests les contrôles que l'auditeur juge correctement conçus pour prévenir, ou détecter et corriger, une anomalie significative concernant une assertion pertinente, et qu'il a prévu de tester. Lorsque des contrôles substantiellement différents ont été appliqués à divers moments de la période auditée, chacun de ces contrôles est pris en considération séparément.

A21. Il existe une différence entre tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles, d'une part, et comprendre et évaluer leur conception et leur mise en place, d'autre part. Cependant, les mêmes types de procédures sont appliqués dans les deux cas. L'auditeur peut donc juger efficient de procéder simultanément au test de l'efficacité du fonctionnement des contrôles, ainsi qu'à l'évaluation de leur conception et à la vérification de leur mise en place.

A22. En outre, il peut arriver que, sans avoir été expressément conçues pour tester les contrôles, certaines procédures d'évaluation des risques fournissent des éléments probants sur l'efficacité de leur fonctionnement et, partant, servent de tests des contrôles. Par exemple, dans le cadre de ses procédures d'évaluation des risques, l'auditeur peut avoir :

- demandé à la direction des informations sur l'utilisation qu'elle fait des budgets ;
- observé le processus suivi par la direction pour comparer les charges mensuelles budgétées et les charges réelles ;
- examiné les rapports d'analyse des écarts entre les montants budgétés et les montants réels.

Non seulement ces procédures renseignent l'auditeur sur la conception des politiques budgétaires de l'entité et sur la réalité de leur application, mais elles peuvent aussi lui fournir des éléments probants sur l'efficacité du fonctionnement des politiques budgétaires de l'entité pour ce qui concerne la prévention ou la détection des anomalies significatives dans le classement des charges.

A23. De plus, l'auditeur peut concevoir un test des contrôles à mettre en œuvre conjointement avec un test de détail portant sur la même opération. Bien que le test des contrôles n'ait pas le même objectif que le test de détail, la simultanéité d'exécution est possible, et l'on peut alors parler de test à double objectif. Par exemple, l'auditeur peut concevoir un test et en évaluer les résultats dans le cadre de l'examen d'une facture pour, d'une part, déterminer si elle a été approuvée et, d'autre part, obtenir un élément probant corroborant une opération. Pour concevoir un test à double objectif comme pour en évaluer les résultats, l'auditeur considère chaque objectif séparément.

A24. Dans certaines situations, l'auditeur peut conclure à l'impossibilité de concevoir des procédures de corroboration qui soient assez efficaces pour fournir à elles seules des éléments probants suffisants et appropriés au niveau des assertions[111]. Ce peut être le cas lorsqu'une entité dont le fonctionnement est informatisé ne produit ou ne conserve aucune documentation sur ses opérations, si ce n'est dans le système informatique. En pareil cas, l'alinéa 8 b) exige que l'auditeur ~~soumette~~ teste les contrôles ~~concernés à des tests~~ qui concernent les risques pour lesquels les procédures de corroboration ne peuvent fournir à elles seules des éléments probants suffisants et appropriés.

Éléments probants et intention de s'appuyer sur les contrôles (Réf. : par. 9)

A25. L'auditeur peut chercher à obtenir un niveau d'assurance plus élevé quant à l'efficacité du fonctionnement des contrôles lorsque sa stratégie consiste principalement à mettre en œuvre des tests des contrôles, surtout si l'obtention d'éléments probants suffisants et appropriés n'est pas possible ou faisable en pratique au moyen de procédures de corroboration seulement.

Nature et étendue des tests des contrôles

Autres procédures d'audit associées aux demandes d'informations (Réf. : alinéa 10 a))

A26. Les demandes d'informations ne permettent pas à elles seules de tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles. En conséquence, d'autres procédures sont mises en œuvre en association avec elles. À cet égard, l'association de demandes d'informations et de procédures d'inspection ou de réexécution peut fournir un niveau plus élevé d'assurance que l'association de demandes d'informations et de procédures d'observation physique, car celles-ci ne valent que pour le moment où elles sont réalisées.

[111] Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphe 33~~30~~.

A27. Le type de procédure requis pour obtenir des éléments probants quant à l'efficacité du fonctionnement d'un contrôle est fonction de la nature de celui-ci. Par exemple, lorsque l'efficacité du fonctionnement est documentée, l'auditeur peut décider d'inspecter les documents pour obtenir des éléments probants attestant cette efficacité. Il arrive en revanche que certains contrôles ne fassent l'objet d'aucune documentation, du moins pertinente. Par exemple, il se peut que ne soit consigné nulle part le fonctionnement de certains aspects de l'environnement de contrôle, tels que la délégation des pouvoirs et des responsabilités, ou de certains types ~~d'activités~~ de contrôles, ~~telles que celles qui sont exécutées par un ordinateur~~ tels que les contrôles automatisés. En pareille situation, les éléments probants portant sur l'efficacité du fonctionnement peuvent être obtenus par des demandes d'informations en association avec d'autres procédures d'audit, comme l'observation ou les techniques d'audit assistées par ordinateur.

Étendue des tests des contrôles

A28. Lorsque des éléments probants plus convaincants sont nécessaires pour pouvoir attester l'efficacité d'un contrôle, il peut être approprié d'augmenter l'étendue des tests sur ce contrôle. Pour déterminer l'étendue des tests des contrôles, outre la mesure dans laquelle il compte s'appuyer sur les contrôles, l'auditeur peut tenir compte des éléments suivants :

- la fréquence de l'exécution du contrôle par l'entité pendant la période ;
- la durée, au cours de la période auditée, pour laquelle il s'appuie sur l'efficacité du fonctionnement du contrôle ;
- le taux d'écarts attendu par rapport au contrôle ;
- la pertinence et la fiabilité des éléments probants à obtenir concernant l'efficacité du fonctionnement du contrôle au niveau d'une assertion ;
- la mesure dans laquelle des éléments probants sont obtenus en testant d'autres contrôles relatifs à l'assertion.

La norme ISA 530[112] contient des indications complémentaires sur l'étendue à donner aux tests.

A29. En raison de l'uniformité inhérente au traitement informatique, il se peut qu'il ne soit pas nécessaire d'augmenter l'étendue des tests sur un contrôle automatisé. On peut s'attendre au fonctionnement uniforme d'un contrôle automatisé tant que ~~le programme~~ l'application informatique (y compris les tables, les fichiers et les autres données permanentes utilisés par ~~le programme~~ celle-ci) n'est pas modifiée. Une fois que l'auditeur a déterminé qu'un contrôle automatisé fonctionne comme prévu (ce qu'il peut faire lors de la mise en place initiale du contrôle ou à toute autre date), il peut envisager d'effectuer des tests pour vérifier que le contrôle continue de fonctionner efficacement. L'auditeur peut ~~Les tests peuvent~~ notamment tester les contrôles généraux informatiques portant sur l'application informatique. ~~consister à vérifier que :~~

- ~~des modifications ne sont pas apportées au programme sans être soumises à des contrôles appropriés ;~~
- ~~la version autorisée du programme est utilisée pour le traitement des opérations ;~~
- ~~d'autres contrôles généraux pertinents sont efficaces.~~

[112] Norme ISA 530, *Sondages en audit*.

~~Ces tests peuvent aussi consister à vérifier que les programmes n'ont pas subi de modifications, par exemple dans le cas où l'entité utilise des logiciels d'application prêts à l'emploi sans les modifier ni les mettre à jour. Ainsi, l'auditeur peut inspecter les archives du service chargé de la sécurité informatique pour obtenir des éléments probants montrant qu'aucun accès non autorisé n'a eu lieu pendant la période considérée.~~

A29a. De même, l'auditeur peut mettre en œuvre des tests des contrôles qui permettent de répondre aux risques d'anomalies significatives concernant l'intégrité des données de l'entité ou l'exhaustivité et l'exactitude des rapports générés par le système de l'entité, ou des contrôles qui concernent les risques d'anomalies significatives pour lesquels les procédures de corroboration ne peuvent fournir à elles seules des éléments probants suffisants et appropriés. Ces tests des contrôles peuvent entre autres porter sur des contrôles généraux informatiques et tenir compte des éléments mentionnés à l'alinéa 10 a), ce qui évitera possiblement à l'auditeur d'avoir à mettre en œuvre d'autres tests pour obtenir des éléments probants sur ces éléments.

A29b. Lorsqu'il détermine qu'un contrôle général informatique est déficient, l'auditeur peut prendre en considération la nature des risques connexes découlant du recours à l'informatique – risques qu'il a identifiés en application de la norme ISA 315 (révisée en 2019)[113] –, afin de disposer d'une base pour la conception de procédures d'audit supplémentaires permettant de répondre à son évaluation du risque d'anomalies significatives. Ces procédures supplémentaires peuvent notamment servir à déterminer :

- si les risques connexes découlant du recours à l'informatique se sont matérialisés. Par exemple, si certains utilisateurs disposent d'un accès non autorisé à une application informatique, mais qu'ils ne peuvent ni accéder à l'historique des accès du système ni le modifier, l'auditeur peut inspecter cet historique afin d'obtenir des éléments probants attestant que ces utilisateurs n'ont pas accédé à l'application informatique au cours de la période ;
- s'il y a des contrôles de remplacement, des contrôles redondants ou d'autres contrôles visant à répondre aux risques connexes découlant du recours à l'informatique. Lorsqu'il y en a, l'auditeur peut identifier ces contrôles (s'il ne l'a pas déjà fait), puis en évaluer la conception, déterminer s'ils ont été mis en place et en tester l'efficacité du fonctionnement. Par exemple, s'agissant de la déficience d'un contrôle général informatique lié aux accès, il se peut que l'entité ait prévu, en guise de contrôle de remplacement, que la direction du service informatique examine en temps opportun des rapports sur les accès des utilisateurs finaux. Il peut y avoir des circonstances où des contrôles des applications permettent de répondre aux risques découlant du recours à l'informatique lorsque, par exemple, les informations possiblement touchées par la déficience du contrôle général informatique peuvent faire l'objet d'un rapprochement avec des informations provenant de sources externes (par exemple, un relevé bancaire) ou de sources internes qui ne sont pas touchées par cette déficience (par exemple, une autre application informatique ou une autre source de données).

Tests des contrôles indirects (Réf. : alinéa 10 b))

A30. Dans certaines situations, il peut être nécessaire d'obtenir des éléments probants attestant l'efficacité du fonctionnement de contrôles indirects (par exemple, de contrôles généraux informatiques). Comme il est expliqué aux paragraphes A29 à A29b, il se peut que des contrôles généraux informatiques aient été identifiés, en application de la norme ISA 315 (révisée en 2019), du fait qu'ils

[113] Norme ISA 315 (révisée en 2019), sous-alinéa 26 c)i).

assurent l'efficacité du fonctionnement de contrôles automatisés ou le maintien de l'intégrité des informations qui sont utilisées dans le cadre du processus d'information financière de l'entité, y compris les rapports générés par le système. L'exigence énoncée à l'alinéa 10 b) évoque la possibilité que l'auditeur ait déjà testé certains contrôles indirects en ce qui concerne les éléments mentionnés à l'alinéa 10 a). ~~Par exemple, lorsque l'auditeur décide de tester la revue faite par un utilisateur des relevés des écarts correspondant à des dépassements de la limite de crédit autorisée par client, cette revue de l'utilisateur et le suivi qui en découle constituent le contrôle directement pertinent pour l'auditeur. Les contrôles portant sur l'exactitude des informations contenues dans les relevés (par exemple, les contrôles généraux auxquels sont soumis les systèmes informatiques) sont qualifiés de contrôles « indirects ».~~

~~A31. En raison de l'uniformité inhérente au traitement informatique, les éléments probants concernant la mise en place d'un contrôle d'application automatisé, considérés conjointement avec les éléments probants obtenus sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles généraux de l'entité (en particulier, les contrôles sur les modifications de programmes), peuvent aussi fournir des éléments probants substantiels quant à l'efficacité du fonctionnement du contrôle d'application en question.~~

Calendrier des tests des contrôles

Période pour laquelle l'auditeur a l'intention de s'appuyer sur les contrôles (Réf. : par. 11)

A32. Il peut arriver que des éléments probants qui se rapportent uniquement à un moment précis soient suffisants pour satisfaire à l'objectif de l'auditeur, par exemple dans le cas d'un test des contrôles portant sur la prise d'inventaire physique de fin de période. Si, en revanche, l'auditeur entend s'appuyer sur un contrôle pour l'ensemble d'une période donnée, il convient qu'il mette en œuvre des tests lui permettant d'obtenir des éléments probants attestant l'efficacité du fonctionnement du contrôle à des moments pertinents pendant cette période. Ces tests des contrôles peuvent notamment porter sur ~~le~~ des contrôles qui font partie du processus de suivi du système de contrôle interne par ~~que fait~~ l'entité ~~de ses propres contrôles~~.

Utilisation d'éléments probants recueillis au cours d'une période intermédiaire (Réf. : alinéa 12 b))

A33. Parmi les facteurs pertinents pour la détermination des éléments probants additionnels à obtenir sur le fonctionnement des contrôles en place pendant la période restant à couvrir après une période intermédiaire, il y a les suivants :

- l'importance des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions, selon l'évaluation de l'auditeur ;
- les contrôles spécifiques qui ont été testés pendant la période intermédiaire, et les changements importants qu'ils ont subis depuis, y compris les changements intervenus dans le système d'information, les processus ou le personnel ;
- la mesure dans laquelle l'auditeur a obtenu des éléments probants quant à l'efficacité du fonctionnement de ces contrôles ;
- la durée de la période restant à couvrir ;
- la mesure dans laquelle l'auditeur a l'intention de réduire les procédures de corroboration complémentaires en raison de la confiance qu'il accorde aux contrôles ;
- l'environnement de contrôle.

A34. Pour obtenir ces éléments probants additionnels, l'auditeur peut par exemple étendre les tests des contrôles sur la période restant à couvrir ou tester le suivi que fait l'entité sur ses propres contrôles.

Utilisation d'éléments probants recueillis au cours des audits précédents (Réf. : par. 13)

A35. Dans certains cas, les éléments probants recueillis au cours des audits précédents peuvent de nouveau servir d'éléments probants lorsque l'auditeur met en œuvre des procédures d'audit confirmant qu'ils sont toujours pertinents et fiables. Par exemple, lors d'un audit précédent, l'auditeur peut avoir déterminé qu'un contrôle automatisé fonctionnait comme prévu. Il peut alors recueillir des éléments probants qui lui permettent de déterminer si le contrôle en question a fait l'objet de modifications affectant l'efficacité continue de son fonctionnement, par exemple par des demandes d'informations auprès de la direction et par l'inspection des journaux des interventions indiquant les contrôles qui ont été modifiés. La prise en considération des éléments probants portant sur ces modifications peut entraîner soit une augmentation, soit une diminution, des éléments probants à obtenir pendant la période en cours relativement à l'efficacité du fonctionnement de ces contrôles.

Contrôles modifiés depuis les audits précédents (Réf. : alinéa 14 a))

A36. Il peut arriver que des changements réduisent la pertinence et la fiabilité des éléments probants obtenus lors des audits précédents au point de leur faire perdre toute utilité pour l'audit en cours. Par exemple, s'il est peu probable que des modifications apportées à un système pour lui faire produire un nouveau type de rapport utilisable par l'entité réduisent la pertinence des éléments probants recueillis lors d'un audit précédent, en revanche, une modification du système qui implique que des données soient désormais cumulées ou calculées différemment en réduit la pertinence.

Contrôles inchangés depuis les audits précédents (Réf. : alinéa 14 b))

A37. La décision de l'auditeur de s'appuyer ou non sur des éléments probants obtenus lors d'audits précédents pour des contrôles qui :

a) d'une part, n'ont subi aucun changement depuis les derniers tests auxquels ils ont été soumis,

b) d'autre part, n'ont pas pour effet d'atténuer un risque important,

relève du jugement professionnel. Par ailleurs, la durée du délai que l'auditeur peut laisser s'écouler avant de retester ces contrôles relève également du jugement professionnel, sous réserve que chaque contrôle soit testé au moins une fois tous les trois audits, ainsi que l'exige l'alinéa 14 b).

A38. En général, plus le risque d'anomalies significatives est élevé, ou plus l'auditeur s'appuie sur les contrôles, plus il est probable que le délai avant un nouveau test sera court, à supposer que le contrôle ne soit pas soumis à un test lors de chaque audit. Les facteurs susceptibles d'avoir pour effet de réduire ce délai ou de conduire l'auditeur à ne pas s'appuyer du tout sur les éléments probants obtenus lors des audits précédents sont notamment :

- un environnement de contrôle déficient ;
- ~~un suivi déficient des contrôles~~ une déficience du processus de suivi du système de contrôle interne par l'entité ;
- l'importance de l'intervention humaine dans le fonctionnement des contrôles ~~concernés~~ ;
- l'importance de l'incidence des changements de personnel sur le fonctionnement des contrôles ;

- les changements de circonstances qui appellent une modification des contrôles ;
- des contrôles informatiques généraux qui sont déficients.

A39. Lorsqu'il existe un certain nombre de contrôles pour lesquels l'auditeur a l'intention de s'appuyer sur des éléments probants obtenus lors des audits précédents, le fait de tester certains de ces contrôles au cours de chaque audit fournit à l'auditeur des informations confirmant l'efficacité continue de l'environnement de contrôle. Cela aide l'auditeur à décider s'il convient ou non de s'appuyer sur des éléments probants obtenus lors des audits précédents.

Évaluation de l'efficacité du fonctionnement des contrôles (Réf. : par. 16 et 17)

A40. La détection d'une anomalie significative par les procédures de l'auditeur constitue une indication forte d'une déficience importante du contrôle interne.

A41. Le concept de l'efficacité du fonctionnement des contrôles n'exclut pas la possibilité d'écarts dans la façon dont les contrôles sont appliqués par l'entité. Ces écarts par rapport aux contrôles prescrits peuvent être causés par des facteurs tels que des changements dans le personnel clé, des fluctuations saisonnières importantes du volume d'opérations ou des erreurs humaines. Le taux d'écart relevé, et plus précisément la mesure dans laquelle il excède le taux d'écart attendu, peut indiquer qu'il n'y a pas lieu de penser que le contrôle concerné soit suffisant pour ramener le risque au niveau des assertions à celui évalué par l'auditeur.

Procédures de corroboration (Réf. : par. 6 et 18)

A42. Le paragraphe 18 exige de l'auditeur qu'il conçoive et mette en œuvre des procédures de corroboration pour chaque catégorie d'opérations significative, chaque solde de compte significatif et chaque information ~~fournie~~ à fournir significative~~, dès lors qu'ils sont significatifs, et ce, indépendamment de son évaluation du risque d'anomalies significatives~~. En ce qui concerne les catégories d'opérations importantes, les soldes de comptes importants et les informations à fournir importantes, il se peut que des procédures de corroboration aient déjà été mises en œuvre, car le paragraphe 6 exige de l'auditeur qu'il conçoive et mette en œuvre des procédures d'audit complémentaires adaptées à son évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions. Des procédures de corroboration doivent donc être conçues et mises en œuvre conformément au paragraphe 18 :

- lorsqu'il n'y a pas de procédures de corroboration parmi les procédures d'audit complémentaires conçues et mises en œuvre conformément au paragraphe 6 à l'égard des catégories d'opérations importantes, des soldes de comptes importants et des informations à fournir importantes ;
- pour chaque catégorie d'opérations, chaque solde de compte et chaque information à fournir qui ne constitue pas une catégorie d'opérations importante, un solde de compte important ou une information à fournir importante, mais qui a été identifié comme étant significatif en application de la norme ISA 315 (révisée en 2019)[114].

Cette exigence reflète le fait : a) que l'évaluation du risque par l'auditeur est affaire de jugement et ne permet pas nécessairement d'identifier tous les risques d'anomalies significatives, et b) qu'il existe des limites inhérentes aux contrôles~~ interne~~, notamment la possibilité de ~~son~~ leur contournement par la direction.

[114] Norme ISA 315 (révisée), paragraphe 36.

A42a. Il n'est pas obligatoire de tester toutes les assertions relatives à une catégorie d'opérations significative, à un solde de compte significatif ou à une information à fournir significative. Lors de la conception des procédures de corroboration à mettre en œuvre, la prise en compte des assertions pour lesquelles il y a une possibilité raisonnable qu'une anomalie, si elle venait à se produire, soit significative, peut aider l'auditeur à déterminer la nature, le calendrier et l'étendue qui conviennent pour les procédures à mettre en œuvre.

Nature et étendue des procédures de corroboration

A43. Selon le cas, l'auditeur peut déterminer :

- que la mise en œuvre de procédures analytiques de corroboration sera suffisante à elle seule pour ramener le risque d'audit à un niveau suffisamment faible. C'est le cas, par exemple, lorsque l'évaluation du risque faite par l'auditeur est étayée par des éléments probants obtenus au moyen de tests des contrôles ;
- que seuls des tests de détail conviennent ;
- que la meilleure réponse à l'évaluation du risque consiste à associer des procédures analytiques de corroboration à des tests de détail.

A44. Les procédures analytiques de corroboration sont généralement plus adaptées à des volumes importants d'opérations qui ont tendance à devenir prévisibles au fil du temps. La norme ISA 520[115] définit des exigences et fournit des indications concernant la mise en œuvre de procédures analytiques au cours d'un audit.

A45. La conception des tests de détail est influencée par ~~la nature~~ l'évaluation du risque ~~et celle~~ ou par la nature de l'assertion. Par exemple, les tests de détail relatifs aux assertions sur l'existence ou sur la réalité peuvent impliquer de sélectionner des éléments dans un poste des états financiers et d'obtenir des éléments probants les concernant. En revanche, les tests de détail relatifs à l'assertion sur l'exhaustivité peuvent consister à sélectionner des éléments que devrait normalement contenir un poste des états financiers et à vérifier si ces éléments s'y trouvent effectivement.

A46. Étant donné que l'évaluation du risque d'anomalies significatives tient compte des contrôles ~~du contrôle interne~~ que l'auditeur prévoit de tester, il se peut qu'il faille augmenter l'étendue des procédures de corroboration lorsque les résultats des tests des contrôles ne sont pas satisfaisants. Cela dit, augmenter ainsi l'étendue d'une procédure d'audit n'est approprié que si cette dernière est pertinente par rapport au risque considéré.

A47. Lors de la conception des tests de détail, l'étendue des tests est souvent envisagée en termes de taille de l'échantillon. Toutefois, d'autres considérations sont également pertinentes ; on peut notamment se demander s'il ne serait pas plus efficace d'avoir recours à un autre mode de sélection d'éléments à des fins de tests. Voir la norme ISA 500[116].

Détermination de la nécessité de mettre en œuvre des procédures de confirmation externe (Réf. : par. 19)

A48. Les procédures de confirmation externe sont souvent pertinentes pour vérifier les assertions relatives à des soldes de comptes et leurs composantes, mais il n'y a pas lieu de limiter leur utilisation à ces

[115] Norme ISA 520, *Procédures analytiques*.

[116] Norme ISA 500, *Éléments probants*, paragraphe 10.

seuls éléments. Par exemple, l'auditeur peut demander une confirmation externe des termes d'accords, de contrats ou d'opérations que l'entité a conclus avec des tiers. Les confirmations externes peuvent également être utilisées pour obtenir des éléments probants quant à l'absence de certaines conditions. Par exemple, une demande peut viser spécifiquement à faire confirmer l'absence d'un « accord parallèle » qui pourrait être pertinent en ce qui concerne l'assertion relative à la séparation des périodes pour la comptabilisation des produits de l'entité. Les procédures de confirmation externe peuvent aussi fournir des éléments probants pertinents, dans le cadre des réponses de l'auditeur à son évaluation des risques d'anomalies significatives, à l'égard par exemple :

- des soldes de comptes bancaires et d'autres informations concernant les relations avec les banques ;
- des soldes et conditions des comptes clients ;
- des stocks détenus par des tiers soit en entrepôt de douane en attente de traitement, soit en consignation ;
- des titres de propriété déposés en garde ou en nantissement auprès d'avocats ou d'établissements financiers ;
- des valeurs mobilières sous la garde de tiers, ou achetées de courtiers en valeurs mobilières mais non encore livrées à la date de clôture ;
- des montants dus à des prêteurs, y compris les modalités de remboursement pertinentes et les clauses restrictives ;
- des soldes et conditions des comptes fournisseurs.

A49. Les confirmations externes peuvent fournir des éléments probants pertinents à l'égard de certaines assertions, mais des éléments probants moins pertinents dans le cas d'autres assertions. Par exemple, elles fournissent des éléments probants moins pertinents en ce qui concerne la recouvrabilité des soldes de comptes clients qu'en ce qui concerne leur existence.

A50. L'auditeur peut déterminer que les procédures de confirmation externe mises en œuvre dans un but donné procurent l'occasion d'obtenir des éléments probants sur d'autres questions. Par exemple, les demandes de confirmation portant sur des soldes de comptes bancaires comportent souvent des demandes d'informations pertinentes pour d'autres assertions contenues dans les états financiers. De telles considérations peuvent influer sur la décision de l'auditeur de mettre en œuvre ou non des procédures de confirmation externe.

A51. Voici d'autres facteurs qui peuvent aider l'auditeur à déterminer si des procédures de confirmation externe doivent être mises en œuvre en tant que procédures de corroboration :

- la connaissance qu'a le tiers de l'objet de la demande de confirmation – il se peut que les réponses soient plus fiables si la personne qui répond au nom du tiers a une connaissance suffisante de l'information à confirmer ;
- la capacité et la volonté de répondre du tiers visé. Il se peut par exemple que le tiers :
  - refuse d'assumer la responsabilité liée à la réponse à une demande de confirmation,
  - considère que le processus de réponse est trop coûteux ou prend trop de temps,
  - craigne de voir sa responsabilité éventuellement engagée du fait de sa réponse,

  - comptabilise les opérations dans des monnaies différentes,
  - exerce ses activités dans un environnement où le fait de répondre à des demandes de confirmation ne constitue pas un aspect important des activités courantes.

  En pareil cas, il se peut que les tiers ne répondent pas, répondent à la légère ou tentent de limiter la confiance à accorder à la réponse ;

- l'objectivité du tiers – si le tiers est une partie liée à l'entité, il se peut que les réponses aux demandes de confirmation soient moins fiables.

Procédures de corroboration liées au processus de finalisation des états financiers (Réf. : alinéa 20 b))

A52. La nature ainsi que l'étendue de la vérification, par l'auditeur, des écritures de journal et des autres ajustements sont fonction de la nature et de la complexité du processus d'information financière de l'entité et des risques d'anomalies significatives y afférents.

Procédures de corroboration en réponse aux risques importants (Réf. : par. 21)

A53. Le paragraphe 21 de la présente norme ISA exige de l'auditeur qu'il mette en œuvre des procédures de corroboration répondant spécifiquement aux risques qu'il a définis comme étant importants. Les éléments probants obtenus sous forme de confirmations externes que l'auditeur reçoit directement de tiers compétents peuvent contribuer à l'obtention des éléments probants caractérisés par le haut niveau de fiabilité dont il a besoin pour répondre aux risques importants d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs. Par exemple, si l'auditeur constate que la direction subit des pressions pour atteindre les résultats attendus, il peut y avoir un risque qu'elle gonfle le chiffre d'affaires en comptabilisant indûment des produits dont la comptabilisation n'est pas permise en raison des modalités des contrats de vente ou en facturant des ventes avant l'expédition. En pareil cas, l'auditeur peut, par exemple, concevoir des procédures de confirmation externe pour faire confirmer non seulement les soldes de compte, mais aussi les termes des contrats de vente, y compris la date, les conditions de reprise éventuelle de la marchandise et les modalités de livraison. De plus, il peut juger efficace de compléter ces procédures de confirmation externe par des demandes d'informations auprès du personnel non financier de l'entité afin de vérifier si les termes des contrats de vente ou les modalités de livraison n'auraient pas été modifiés.

Calendrier des procédures de corroboration (Réf. : par. 22 et 23)

A54. Dans la plupart des cas, il y a peu ou pas d'éléments probants obtenus par la mise en œuvre de procédures de corroboration lors d'un audit précédent qui demeurent pertinents pour la période considérée. Il existe toutefois des exceptions. Ainsi, un avis juridique obtenu lors d'un audit précédent au sujet d'une structure de titrisation qui n'a subi aucune modification depuis peut être encore pertinent pour la période considérée. Dans de tels cas, il peut être approprié d'utiliser des éléments probants obtenus par la mise en œuvre de procédures de corroboration lors d'un audit précédent, pourvu que ni les éléments probants ni leur objet n'aient fondamentalement changé et que des procédures d'audit aient été mises en œuvre pour la période considérée de manière à établir que ces éléments probants n'ont rien perdu de leur pertinence.

Utilisation d'éléments probants obtenus au cours d'une période intermédiaire (Réf. : par. 22)

A55. Dans certains cas, l'auditeur peut juger efficace de mettre en œuvre des procédures de corroboration à une date intermédiaire et d'effectuer une comparaison et un rapprochement des informations sur les soldes de clôture avec les informations correspondantes recueillies à la date intermédiaire afin :

a) d'identifier les montants qui paraissent inhabituels ;

b) de procéder à des investigations sur ces montants ;

c) de procéder, pour le restant de l'exercice, à des procédures analytiques de corroboration ou à des tests de détail.

A56. Lorsque l'auditeur met en œuvre des procédures de corroboration à une date intermédiaire, sans en réaliser d'autres à une date ultérieure, il s'expose à un risque accru de ne pas détecter des anomalies pouvant exister à la fin de l'exercice. Ce risque est d'autant plus grand que la partie de l'exercice restant à couvrir est longue. Les facteurs suivants, entre autres, peuvent influer sur la décision de mettre en œuvre ou non des procédures de corroboration à une date intermédiaire :

- l'environnement de contrôle et les autres contrôles ~~pertinents~~ ;
- la disponibilité, à une date ultérieure, d'informations nécessaires à la mise en œuvre des procédures d'audit ;
- le but de la procédure de corroboration ;
- l'évaluation du risque d'anomalies significatives ;
- la nature de la catégorie d'opérations ou du solde de compte et les assertions sous-jacentes ;
- la possibilité, pour l'auditeur, de mettre en œuvre, pour le restant de l'exercice, des procédures de corroboration appropriées ou des procédures de corroboration associées à des tests des contrôles, afin de réduire le risque de non-détection d'anomalies existant à la fin de l'exercice.

A57. Les facteurs suivants, entre autres, peuvent influer sur la décision de mettre en œuvre des procédures analytiques de corroboration pour la période comprise entre la date intermédiaire et la fin de l'exercice :

- le caractère raisonnablement prévisible ou non des données de clôture des catégories d'opérations ou des soldes de comptes concernés pour ce qui est de leur montant, de leur importance relative et des éléments qui les composent ;
- le caractère approprié ou non des procédures de l'entité pour l'analyse et l'ajustement de ces catégories d'opérations ou soldes de comptes à des dates intermédiaires ainsi que de ses procédures de séparation des exercices ;
- la fourniture ou non, par le système d'information ~~pertinent pour l'information financière~~, d'informations suffisantes sur les soldes de clôture et les opérations réalisées pendant le restant de l'exercice pour permettre de procéder à des investigations sur :

  a) les opérations ou les écritures inhabituelles importantes (y compris celles intervenues à la fin de l'exercice ou à une date qui en est proche),

  b) les autres causes de variations importantes, ou les variations prévues qui ne se sont pas produites,

  c) les changements dans la composition des catégories d'opérations ou des soldes de comptes.

Anomalies détectées à une date intermédiaire (Réf. : par. 23)

A58. Lorsque l'auditeur conclut à la nécessité de modifier la nature, le calendrier ou l'étendue prévus des procédures de corroboration couvrant le restant de l'exercice parce qu'il a détecté des anomalies inattendues à une date intermédiaire, il peut notamment étendre ou répéter à la fin de l'exercice les procédures mises en œuvre à la date intermédiaire.

Caractère adéquat de la présentation des états financiers (Réf. : par. 24)

A59. Évaluer le caractère approprié de la présentation, de la disposition et du contenu des états financiers consiste, par exemple, à prendre en considération la terminologie employée selon les exigences du référentiel d'information financière applicable, le niveau de détail fourni, le regroupement ou la ventilation des montants et les modes de détermination des montants présentés.

Évaluation du caractère suffisant et approprié des éléments probants obtenus (Réf. : par. 25 à 27)

A60. Un audit d'états financiers est un processus cumulatif et itératif. À mesure que l'auditeur met en œuvre les procédures d'audit prévues, les éléments probants qu'il recueille peuvent le conduire à modifier la nature, le calendrier ou l'étendue d'autres procédures prévues. Il peut prendre connaissance d'informations qui diffèrent sensiblement de celles sur lesquelles il s'est fondé pour son évaluation des risques. Par exemple :

- il peut arriver que l'étendue des anomalies détectées à l'occasion de la mise en œuvre de procédures de corroboration amène l'auditeur à modifier son évaluation du risque et indique une déficience importante du contrôle interne ;
- l'auditeur peut découvrir des cas de non-concordance dans les documents comptables ou constater que certaines pièces justificatives sont manquantes ou contradictoires ;
- la mise en œuvre de procédures analytiques à l'étape de la revue d'ensemble de l'audit peut révéler l'existence d'un risque d'anomalies significatives passé jusque-là inaperçu.

En pareil cas, l'auditeur peut devoir réévaluer les procédures d'audit prévues, compte tenu de sa nouvelle évaluation des risques d'anomalies significatives et de l'incidence sur les ~~relative à l'ensemble ou à une partie des~~ catégories d'opérations importantes, ~~des~~ les soldes de comptes importants ou ~~des~~ les informations ~~fournies~~ à fournir importantes et ~~des~~ les assertions pertinentes les concernant~~sous-jacentes~~. La norme ISA 315 (révisée en 2019) donne de plus amples indications sur la révision de l'évaluation des risques par l'auditeur[117].

A61. L'auditeur ne peut présumer qu'un cas de fraude ou d'erreur est un fait isolé. C'est pourquoi, pour déterminer si son évaluation demeure valable ou non, il importe qu'il tienne compte des répercussions de la détection d'une anomalie sur son évaluation des risques d'anomalies significatives.

A62. Le jugement de l'auditeur quant au caractère suffisant et approprié des éléments probants est influencé notamment par les facteurs suivants :

- l'importance d'une anomalie potentielle dans une assertion et la probabilité que, seule ou cumulée avec d'autres, elle ait une incidence significative sur les états financiers ;

[117] Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphe 37~~31~~.

- l'efficacité des dispositions prises et des contrôles mis en place par la direction pour répondre aux risques ;
- l'expérience acquise au cours des audits précédents concernant des anomalies potentielles similaires ;
- les résultats des procédures d'audit mises en œuvre, selon notamment qu'elles ont permis de mettre en lumière ou non des cas précis de fraude ou d'erreur ;
- la source et la fiabilité des informations disponibles ;
- le caractère convaincant des éléments probants ;
- la compréhension de l'entité et de son environnement, ~~y compris de son~~ du référentiel d'information financière applicable et du système de contrôle interne de l'entité.

Documentation (Réf. : par. 28)

A63. La forme et l'étendue de la documentation de l'audit relèvent du jugement professionnel et varient selon la nature, la taille et la complexité de l'entité et de son système de contrôle interne, le degré de disponibilité des informations en provenance de l'entité ainsi que les méthodes et la technologie~~techniques d'audit~~ employées au cours de l'audit.

Norme ISA 500, *Éléments probants*

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Éléments probants suffisants et appropriés (Réf. : par. 6)

A1. Les éléments probants sont nécessaires pour étayer l'opinion et le rapport de l'auditeur. Les éléments probants sont cumulatifs par nature et sont principalement obtenus au moyen des procédures mises en œuvre au cours de l'audit. Cependant, ils peuvent également comprendre des informations obtenues d'autres sources telles que les audits antérieurs (sous réserve que l'auditeur ait ~~déterminé s'il est survenu depuis l'audit précédent des changements susceptibles d'affecter la pertinence de ces informations~~évalué si, en tant qu'éléments probants pour l'audit en cours[118], ces informations demeurent pertinentes et fiables) ou les procédures de contrôle qualité appliquées par le cabinet pour l'acceptation ou le maintien d'une relation client. Les documents comptables de l'entité constituent une source importante d'éléments probants, parallèlement à d'autres sources internes ou externes à l'entité. Par ailleurs, certaines informations utilisables en tant qu'éléments probants peuvent avoir été produites à partir des travaux d'un expert choisi par la direction. Les éléments probants comprennent à la fois les informations qui étayent et corroborent les assertions de la direction et les informations qui les contredisent. De plus, dans certains cas, l'absence d'information (par exemple, le refus de la direction de fournir une déclaration requise) est une information en elle-même pour l'auditeur, et constitue par conséquent un élément probant.

[…]

Procédures d'audit permettant l'obtention d'éléments probants

[…]

[118] Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphe ~~9~~16.

Observation physique

A17. L'observation physique consiste à examiner un processus ou une procédure en cours d'exécution par d'autres personnes. L'observation par l'auditeur de la prise d'inventaire effectuée par le personnel de l'entité ou l'observation de l'exécution des ~~activités de~~ contrôles en sont des exemples. L'observation fournit des éléments probants en ce qui concerne l'exécution d'un processus ou d'une procédure, mais elle comporte des limites puisqu'elle ne vaut que pour le moment où l'observation a lieu et que le fait d'être observé peut affecter la manière dont le processus ou la procédure est exécuté. Pour des indications supplémentaires sur l'observation de la prise d'inventaire, voir la norme ISA 501.

[…]

Norme ISA 501, *Éléments probants — Considérations particulières concernant certains points*

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Stocks

Présence à la prise d'inventaire physique (Réf. : alinéa 4 a))

[…]

Évaluation des instructions et des procédures établies par la direction (Réf. : sous-alinéa 4 a)i))

A4. Parmi les points à prendre en considération lors de l'évaluation des instructions et des procédures établies par la direction pour l'enregistrement et le contrôle de la prise d'inventaire physique de l'entité, il y a notamment le fait qu'elles prévoient ou non, par exemple :

- l'application ~~a mise en œuvre d'activités~~ de contrôles appropriés, en ce qui concerne entre autres la collecte des feuilles de comptage utilisées, le retour avec explications des feuilles de comptage inutilisées et les procédures de comptage et de recomptage ;

[…]

Norme ISA 530, *Sondages en audit*

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

[…]

Conception du sondage, taille de l'échantillon et sélection des éléments à tester

Conception du sondage (Réf. : par. 6)

[…]

A7. Lors de la prise en considération des caractéristiques d'une population, dans le cas des tests des contrôles, l'auditeur effectue une évaluation du taux d'écart attendu en se fondant sur sa compréhension des contrôles ~~pertinents~~ ou sur l'examen d'un petit nombre d'éléments de la population. Il s'appuie sur cette évaluation pour concevoir le sondage et décider de la taille de l'échantillon. […]

[…]

Annexe 2

(Réf. : par. A11)

Exemples de facteurs influant sur la taille de l'échantillon dans le cas des tests des contrôles

Pour déterminer la taille de l'échantillon dans le cas des tests des contrôles, l'auditeur peut tenir compte des facteurs qui suivent. Ces facteurs doivent être considérés dans leur ensemble et, pour leur application, il est présumé que l'auditeur ne modifie pas la nature ni le calendrier des tests des contrôles, ni la stratégie concernant les procédures de corroboration qu'il a adoptée en réponse à son évaluation des risques.

Facteur 1 Augmentation de la mesure dans laquelle l'auditeur tient compte, pour son évaluation des risques, des tests d'efficacité du fonctionnement des contrôles qu'il prévoit de faire. ~~pertinents pour son évaluation des risques~~

[…]

Norme ISA 550, *Parties liées*

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

[…]

Procédures d'évaluation des risques et activités connexes

[…]

Compréhension des relations et opérations de l'entité avec des parties liées

Entretiens entre les membres de l'équipe de mission (Réf. : par. 12)

A9. Les entretiens entre les membres de l'équipe de mission peuvent notamment porter sur les sujets suivants :

- […]
- l'importance que la direction et les responsables de la gouvernance attachent à l'identification, au traitement comptable approprié et à la communication des relations et opérations avec les parties liées (lorsque le référentiel d'information financière applicable contient des exigences concernant les parties liées), et le risque connexe de contournement des contrôles ~~pertinents~~ par la direction.

[…]

L'identité des parties liées à l'entité (Réf. : alinéa 13 a))

[…]

A12. En revanche, lorsque le référentiel ne contient pas d'exigences concernant les parties liées, il peut arriver que l'entité soit dépourvue de tels systèmes d'information. En pareille situation, la direction n'a pas nécessairement connaissance de l'existence de toutes les parties liées. Néanmoins, l'obligation de procéder aux demandes d'informations prescrites par le paragraphe 13 s'applique toujours parce qu'il se peut que la direction ait connaissance de l'existence de parties liées au sens de la présente norme ISA. En pareil cas, toutefois, il est probable que les demandes d'informations formulées par l'auditeur quant à l'identité des parties liées à l'entité feront partie des procédures d'évaluation des risques et des activités connexes qu'il met en œuvre conformément à la norme ISA 315 (révisée en 2019) afin d'obtenir des informations sur la structure organisationnelle de l'entité, son mode de propriété, sa structure de gouvernance et son modèle d'entreprise.~~ :~~

~~• le mode de propriété et la structure de gouvernance de l'entité ;~~

~~• les types d'investissements réalisés et prévus par l'entité ;~~

~~• l'organisation interne et les modes de financement de l'entité.~~

Dans le cas particulier des relations du fait d'un contrôle commun, comme la direction est d'autant plus susceptible d'avoir connaissance de telles relations qu'elles revêtent une importance économique pour l'entité, il est probable que les demandes d'informations de l'auditeur seront plus efficaces si elles sont axées sur la question de savoir si les parties avec lesquelles l'entité conclut des opérations importantes ou partage des ressources dans une mesure importante sont des parties liées.

[…]

Considérations propres aux petites entités

A20. Les ~~activités de~~ contrôles des petites entités tendent à être moins formalisé~~e~~s et il peut arriver que celles-ci n'aient pas de processus documentés pour traiter les relations et opérations avec les parties liées. Un propriétaire exploitant peut atténuer certains des risques découlant des opérations avec les parties liées, ou au contraire potentiellement les accroître, de par sa participation active à l'ensemble des principaux aspects de ces opérations. Dans de telles entités, l'auditeur peut acquérir une compréhension des relations et opérations avec des parties liées ainsi que des contrôles qui peuvent exister à leur égard en combinant les demandes d'informations auprès de la direction avec d'autres procédures, comme l'observation des activités de surveillance et de revue menées par la direction et l'inspection de la documentation pertinente disponible.

[…]

Partage des informations sur les parties liées avec les autres membres de l'équipe de mission (Réf. : par. 17)

A28. Constituent des exemples d'informations pertinentes sur les parties liées qui peuvent être partagées avec les autres membres de l'équipe de mission :

- l'identité des parties liées à l'entité ;

- la nature des relations et des opérations avec les parties liées ;
- les relations ou opérations importantes ou complexes avec les parties liées qui peuvent être identifiées comme des risques importants ~~exiger une attention spéciale lors de l'audit~~, notamment les opérations dans lesquelles la direction ou les responsables de la gouvernance sont impliqués financièrement.

[…]

Réponse à l'évaluation des risques d'anomalies significatives associés à des relations et opérations avec les parties liées (Réf. : par. 20)

[…]

A34. Selon les résultats de ses procédures d'évaluation des risques, l'auditeur peut considérer comme approprié de recueillir des éléments probants sans tester les contrôles de l'entité à l'égard des relations et opérations avec les parties liées. Dans certaines circonstances, toutefois, il se peut que les procédures de corroboration ne permettent pas à elles seules d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés au sujet des risques d'anomalies significatives associés aux relations et opérations avec les parties liées. Par exemple, lorsque les opérations intragroupe entre l'entité et les autres composantes sont nombreuses et que des quantités importantes d'informations concernant ces opérations sont générées, enregistrées, traitées ou communiquées électroniquement dans un système intégré, il se peut que l'auditeur détermine qu'il n'est pas possible de concevoir des procédures de corroboration qui, en elles-mêmes, réduiraient les risques d'anomalies significatives associés à ces opérations à un niveau suffisamment faible. En pareil cas, pour satisfaire à l'exigence de la norme ISA 330 qui lui impose d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles ~~pertinents~~[119], l'auditeur est tenu de tester les contrôles de l'entité visant à assurer l'exhaustivité et l'exactitude de l'enregistrement des relations et opérations avec les parties liées.

[…]

Norme ISA 540 (révisée), *Audit des estimations comptables et des informations y afférentes*

Introduction

Champ d'application de la présente norme ISA

1. La présente Norme internationale d'audit (ISA) traite des responsabilités de l'auditeur concernant les estimations comptables et les informations y afférentes dans le cadre d'un audit d'états financiers. Plus précisément, elle comporte des exigences et des indications sur l'application des normes ISA 315 (révisée en 2019)[120], ISA 330[121], ISA 450[122] et ISA 500[123], ainsi que d'autres normes ISA pertinentes, en ce qui a trait aux estimations comptables et aux informations y afférentes. Elle

[119] Norme ISA 330, alinéa 8 b).

[120] Norme ISA 315 (révisée en 2019), *~~Compréhension de l'entité et de son environnement aux fins de l'i~~Identification et ~~de l'~~évaluation des risques d'anomalies significatives*.

[121] Norme ISA 330, *Réponses de l'auditeur à l'évaluation des risques*.

[122] Norme ISA 450, *Évaluation des anomalies détectées au cours de l'audit*.

[123] Norme ISA 500, *Éléments probants*.

contient également des exigences et des indications relatives à l'évaluation des anomalies présentes dans les estimations comptables et les informations y afférentes, et à l'évaluation des indices d'un parti pris possible de la direction.

Nature des estimations comptables

2. Les estimations comptables sont de nature très variable et doivent être établies par la direction pour les montants en numéraire qui ne sont pas directement observables. L'évaluation de ces montants comporte une incertitude d'estimation, qui reflète les limites inhérentes aux connaissances ou aux données – limites dont découlent nécessairement une part de subjectivité et une variabilité des résultats de l'évaluation. Le processus d'établissement d'estimations comptables consiste à choisir et à appliquer une méthode en fonction d'hypothèses et de données, ce qui nécessite de la direction qu'elle exerce son jugement et peut rendre l'évaluation complexe. Les incidences de la complexité, de la subjectivité et des autres facteurs de risque inhérent sur l'évaluation de ces montants en numéraire influent sur leur vulnérabilité aux anomalies. (Réf. : par. A1 à A6 et Annexe 1)

3. La présente norme ISA s'applique à toutes les estimations comptables. Cela dit, le degré d'incertitude d'estimation que celles-ci comporteront sera très variable. La nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'évaluation des risques et des procédures d'audit complémentaires exigées par la présente norme ISA dépendront de l'incertitude d'estimation et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives s'y rattachant. Il arrive que des estimations comptables comportent par nature une incertitude d'estimation très faible, et que le degré de complexité et de subjectivité de leur établissement soit aussi très faible. Pour ces estimations comptables, les procédures d'évaluation des risques et les procédures d'audit complémentaires exigées par la présente norme ISA ne devraient pas être très poussées. Si, au contraire, le degré d'incertitude d'estimation, de complexité ou de subjectivité est très élevé, on peut s'attendre à ce que les procédures soient beaucoup plus poussées. La présente norme ISA donne des indications sur la façon d'en adapter les exigences. (Réf. : par. A7)

Concepts fondamentaux de la présente norme ISA

4. La ~~présente~~ norme ISA 315 (révisée en 2019) exige que le risque inhérent soit évalué séparément en ce qui concerne les ~~lors de l'évaluation des~~ risques d'anomalies significatives identifiés au niveau des assertions[124] ~~liés aux estimations comptables~~. Dans le contexte de la norme ISA 540 (révisée), et s~~S~~elon la nature de l'estimation comptable, il se peut que l'incertitude d'estimation, la complexité, la subjectivité ou d'autres facteurs de risque inhérent, ainsi que leurs interrelations, aient une incidence sur la possibilité qu'une assertion comporte une anomalie qui pourrait être significative. ~~Comme il est expliqué dans la norme ISA 200[125], le risque inhérent est plus élevé pour certaines assertions et pour les catégories d'opérations, soldes de comptes ou informations à fournir qui s'y rapportent que pour d'autres.~~ L'évaluation du risque inhérent dépend donc de la mesure dans laquelle les facteurs de risque inhérent influent sur la probabilité ou l'ampleur d'une anomalie, et s'inscrit sur une échelle appelée « échelle de risque inhérent » ~~dans la présente norme ISA~~. (Réf. : par. A8, A9, A65 et A66, et Annexe 1)

[124] Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphe 31.

[125] Norme ISA 200, *Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et réalisation d'un audit conforme aux Normes internationales d'audit*, paragraphe A40.

5. La présente norme ISA renvoie aux exigences pertinentes des normes ISA 315 (révisée en 2019) et ISA 330, et fournit des indications connexes, pour souligner l'importance des décisions que prend l'auditeur quant aux contrôles liés aux estimations comptables, notamment lorsqu'il :

   - détermine s'il existe des contrôles ~~pertinents pour l'audit~~qui doivent être identifiés selon la norme ISA 315 (révisée en 2019), l'auditeur étant tenu d'évaluer la conception de ces contrôles et de déterminer s'ils ont été mis en place ;
   - décide de tester ou non l'efficacité du fonctionnement des contrôles ~~pertinents~~.

6. La ~~présente~~ norme ISA 315 (révisée en 2019) exige aussi que le risque lié au contrôle soit évalué séparément lors de l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions ~~liés aux estimations comptables~~. Lorsqu'il évalue le risque lié au contrôle, l'auditeur se demande si les procédures d'audit complémentaires qu'il prévoit de mettre en œuvre impliquent qu'il s'appuie sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles. S'il ne prévoit pas de tester l'efficacité du fonctionnement ~~l'auditeur ne met pas en œuvre de tests~~ des contrôles~~,~~ ou qu'il ne compte pas s'appuyer sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles, ~~il ne saurait s'appuyer sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles pour réviser à la baisse son~~ l'évaluation du risque lié au contrôle doit faire en sorte que l'évaluation du risque d'anomalies significatives correspond à l'évaluation du risque inhérent ~~au niveau des assertions en ce qui concerne une assertion particulière~~[126]. (Réf. : par. A10)

7. La présente norme ISA souligne que les procédures d'audit complémentaires mises en œuvre par l'auditeur (notamment, s'il y a lieu, les tests des contrôles) doivent être adaptées aux raisons qui sous-tendent l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions, et prendre en compte l'effet d'un ou de plusieurs facteurs de risque inhérent et l'évaluation par l'auditeur du risque lié au contrôle.

8. L'exercice de l'esprit critique à l'égard des estimations comptables est influencé par la prise en compte, par l'auditeur, des facteurs de risque inhérent, et son importance s'accroît lorsque les estimations comptables comportent un degré élevé d'incertitude d'estimation, ou sont fortement touchées par la complexité, la subjectivité ou d'autres facteurs de risque inhérent. De même, l'exercice de l'esprit critique est important dans les cas où la vulnérabilité aux anomalies résultant de partis pris de la direction ou d'autres facteurs de risque de fraude~~s~~, dans la mesure où ils influent sur le risque inhérent, est particulièrement grande. (Réf. : par. A11)

[…]

Objectif

[…]

Définitions

[…]

Exigences

Procédures d'évaluation des risques et activités connexes

13. Lorsqu'il acquiert une compréhension de l'entité et de son environnement, du référentiel d'information financière applicable et ~~y compris~~ du système de contrôle interne de l'entité, comme

~~[126] Norme ISA 530, *Sondages en audit*, Annexe 3.~~

l'exige la norme ISA 315 (révisée en 2019)[127], l'auditeur doit acquérir une compréhension des points indiqués ci-après en ce qui a trait aux estimations comptables de l'entité. Les procédures qu'il met en œuvre afin d'acquérir cette compréhension doivent être suffisantes pour lui permettre d'obtenir des éléments probants qui fourniront une base appropriée aux fins de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives au~~x~~ niveau~~x~~ des états financiers et au niveau des assertions. (Réf. : par. A19 à A22)

Acquisition d'une compréhension de I~~L~~'entité et de son environnement et du référentiel d'information financière applicable

a) Les opérations de l'entité et les autres événements ~~et~~ou situations pouvant nécessiter la comptabilisation d'estimations comptables ou la fourniture d'informations y afférentes dans les états financiers, ou entraîner des changements dans ces estimations. (Réf. : par. A23)

b) Les exigences du référentiel d'information financière applicable relatives aux estimations comptables (notamment les critères de comptabilisation et les bases d'évaluation à utiliser, ainsi que les exigences connexes en matière de présentation et d'informations à fournir) et leur application au regard de la nature et des circonstances de l'entité et de son environnement, y compris l'incidence des facteurs de risque inhérent sur ~~les opérations et les autres événements et situations~~la possibilité que les assertions comportent des anomalies. (Réf. : par. A24 et A25)

c) Les facteurs réglementaires pertinents en ce qui a trait aux estimations comptables de l'entité, y compris, s'il y a lieu, les cadres réglementaires relatifs au contrôle prudentiel. (Réf. : par. A26)

d) La nature des estimations comptables et des informations y afférentes que l'auditeur s'attend à trouver dans les états financiers de l'entité, selon sa compréhension des points mentionnés aux alinéas a) à c) ci-dessus. (Réf. : par. A27)

Acquisition d'une compréhension du système de~~Le~~ contrôle interne de l'entité

e) La nature et l'étendue de la surveillance et de la gouvernance que l'entité exerce sur le processus d'information financière de la direction en ce qui a trait aux estimations comptables. (Réf. : par. A28 à A30)

f) La manière dont la direction détermine et applique les compétences ou les connaissances spécialisées que nécessitent les estimations comptables, et identifie le besoin de recourir à un expert de son choix. (Réf. : par. A31)

g) La manière dont le processus d'évaluation des risques par l'entité permet d'identifier les risques liés aux estimations comptables et d'y répondre. (Réf. : par. A32 et A33)

h) Le système d'information de l'entité en ce qui a trait aux estimations comptables, notamment :

   i) le cheminement, dans le système d'information de l'entité, des informations relatives aux estimations comptables et des informations y afférentes pour les catégories d'opérations importantes, les soldes de comptes importants et les informations à fournir importantes ~~les catégories d'opérations, les événements et les situations qui sont importants par rapport aux états financiers et qui nécessitent la comptabilisation d'estimations~~

[127] Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphes ~~3, 5, 6, 9, 11, 12, 15 à 17, 20 et 21~~19 à 27.

~~comptables ou la fourniture d'informations y afférentes, ou entraînent des changements dans ces estimations ou informations~~ ; (Réf. : par. A34 et A35)

ii) pour ces estimations comptables et les informations y afférentes, la manière dont la direction :

a. identifie les méthodes, les hypothèses et les sources de données pertinentes qui sont appropriées au regard du référentiel d'information financière applicable, et détermine la nécessité de les modifier, ce qui comprend la façon dont elle : (Réf. : par. A36 et A37)

i. choisit ou conçoit, et applique les méthodes, y compris en ce qui concerne l'utilisation de modèles, (Réf. : par. A38 et A39)

ii. choisit les hypothèses à utiliser, en tenant compte des autres hypothèses possibles, et identifie celles qui sont importantes, (Réf. : par. A40 à A43)

iii. choisit les données à utiliser, (Réf. : par. A44)

b. acquiert une compréhension du degré d'incertitude d'estimation, notamment par la prise en compte de la fourchette des résultats possibles de l'évaluation, (Réf. : par. A45)

c. répond à l'incertitude d'estimation, notamment la manière dont elle choisit l'estimation ponctuelle et les informations y afférentes à inclure dans les états financiers. (Réf. : par. A46 à A49)

i) Les contrôles identifiés de la composante « activités de contrôle »[128] ~~pertinentes pour l'audit~~ qui concernent le processus d'établissement des estimations comptables par la direction dont il est question au sous-alinéa 13 h)ii). (Réf. : par. A50 à A54)

j) La manière dont la direction examine le dénouement des estimations comptables antérieures et donne suite aux résultats de cet examen.

14. L'auditeur doit examiner le dénouement des estimations comptables antérieures ou, s'il y a lieu, leur révision subséquente, afin qu'il lui soit plus facile d'identifier et d'évaluer les risques d'anomalies significatives pour la période considérée. Lorsqu'il détermine la nature et l'étendue de cet examen, l'auditeur doit tenir compte des caractéristiques des estimations comptables. Cet examen n'a pas pour objet de remettre en cause les jugements portés quant aux estimations comptables des périodes précédentes qui étaient appropriés compte tenu des informations disponibles au moment où ils ont été portés. (Réf. : par. A55 à A60)

[…]

Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives

16. Lorsqu'il identifie et évalue les risques d'anomalies significatives au niveau des assertions liés à une estimation comptable et aux informations y afférentes et, ce faisant, évalue séparément le risque inhérent et le risque lié au contrôle, comme l'exige la norme ISA 315 (révisée en 2019)[129], l'auditeur doit ~~procéder à une évaluation séparée du risque inhérent et du risque lié au contrôle. L'auditeur doit~~

[128] Norme ISA 315 (révisée en 2019), sous-alinéas 26 a)i) à iv).

[129] Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphes ~~25 et 26~~31 et 34.

tenir compte de ce qui suit pour l'identification des risques d'anomalies significatives et pour l'évaluation du risque inhérent : (Réf. : par. A64 à A71)

a) le degré d'incertitude d'estimation que comportent les estimations comptables ; (Réf. : par. A72 à A75)

b) la mesure dans laquelle la complexité, la subjectivité ou d'autres facteurs de risque inhérent ont une incidence sur : (Réf. : par. A76 à A79)

i) le choix et l'application de la méthode, des hypothèses et des données pour l'établissement des estimations comptables,

ii) le choix de l'estimation ponctuelle de la direction et des informations y afférentes à inclure dans les états financiers.

17. L'auditeur doit déterminer si, selon son jugement, il y a des risques importants parmi les risques d'anomalies significatives identifiés et évalués conformément au paragraphe 16[130]. Si l'auditeur a déterminé qu'il existe un risque important, il doit identifier les contrôles qui répondent ~~acquérir une compréhension des contrôles de l'entité, y compris des activités de contrôle, pertinents par rapport~~ à ce risque[131], puis évaluer si leur conception est efficace et déterminer s'ils ont été mis en place[132]. (Réf. : par. A80)

[…]

19. Comme l'exige la norme ISA 330[133], l'auditeur doit concevoir et mettre en œuvre des tests à l'égard des contrôles ~~pertinents~~ de manière à obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur l'efficacité de leur fonctionnement dans l'un ou l'autre des cas suivants :

a) son évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions repose sur l'attente d'un fonctionnement efficace des contrôles ;

b) les procédures de corroboration ne peuvent fournir à elles seules des éléments probants suffisants et appropriés au niveau des assertions.

En ce qui concerne les estimations comptables, les tests mis en œuvre par l'auditeur à l'égard de ces contrôles doivent être adaptés aux raisons qui sous-tendent l'évaluation des risques d'anomalies significatives. Lors de la conception et de la mise en œuvre des tests des contrôles, l'auditeur doit obtenir des éléments probants d'autant plus convaincants qu'il s'appuie sur l'efficacité des contrôles[134]. (Réf. : par. A85 à A89)

[…]

Autres considérations liées aux éléments probants

30. Pour obtenir des éléments probants sur les risques d'anomalies significatives liés aux estimations comptables, quelles que soient les sources des informations devant servir d'éléments probants, l'auditeur doit se conformer aux exigences pertinentes de la norme ISA 500.

---

130 Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphe 32~~27~~.

131 Norme ISA 315 (révisée en 2019), sous-alinéa 26 a)i)~~paragraphe 29~~.

132 Norme ISA 315 (révisée en 2019), alinéa 26 a).

133 Norme ISA 330, paragraphe 8.

134 Norme ISA 330, paragraphe 9.

Lorsque l'auditeur utilise les travaux d'un expert choisi par la direction, les exigences des paragraphes 21 à 29 de la présente norme ISA peuvent l'aider à évaluer le caractère approprié des travaux de l'expert devant servir d'éléments probants pour l'assertion concernée, conformément à l'alinéa 8 c) de la norme ISA 500. Dans le cadre de l'évaluation des travaux de l'expert choisi par la direction, la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires sont influencés par l'évaluation, par l'auditeur, de la compétence, des capacités et de l'objectivité de l'expert, par sa compréhension de la nature des travaux effectués par l'expert, et par le niveau de ses connaissances dans le domaine d'expertise de l'expert. (Réf. : par. A126 à A132)

[…]

Documentation

39. L'auditeur doit inclure dans la documentation de l'audit[135] : (Réf. : par. A149 à A152)

a) les éléments clés de sa compréhension de l'entité et de son environnement, y compris son contrôle interne par rapport aux estimations comptables ;

b) le lien entre les procédures d'audit complémentaires mises en œuvre et son évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions[136], compte tenu des raisons (qu'elles aient trait au risque inhérent ou au risque lié au contrôle) qui sous-tendent cette évaluation ;

c) la ou les mesures qu'il a appliquées dans les cas où la direction n'a pas pris des moyens appropriés pour comprendre l'incertitude d'estimation ou y répondre ;

d) les indices d'un parti pris possible de la direction relativement aux estimations comptables, le cas échéant, et son évaluation des incidences sur l'audit conformément au paragraphe 32 ;

e) les jugements importants à partir desquels il a déterminé si les estimations comptables et les informations y afférentes étaient raisonnables au regard du référentiel d'information financière applicable, ou si elles comportaient des anomalies.

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Nature des estimations comptables (Réf. : par. 2)

Exemples d'estimations comptables

[…]

Méthodes

A2. Une méthode est une technique d'évaluation que la direction utilise pour établir une estimation comptable selon la base d'évaluation exigée. Par exemple, l'une des méthodes reconnues aux fins de l'établissement d'estimations comptables liées à des opérations dont le paiement est fondé sur des actions consiste à déterminer le prix théorique d'une option d'achat au moyen de la formule d'évaluation des options de Black-Scholes. Une méthode se met en œuvre au moyen d'un outil ou d'un procédé de calcul – qu'on appelle parfois un modèle –, et implique l'utilisation d'hypothèses et de données ainsi que la prise en compte d'un ensemble de liens entre elles.

---

135 Norme ISA 230, *Documentation de l'audit*, paragraphes 8 à 11, A6, A7 et A10.

136 Norme ISA 330, alinéa 28 b).

Hypothèses et données

A3. Les hypothèses impliquent de porter des jugements, à partir des informations disponibles, sur des éléments comme le choix d'un taux d'intérêt ou d'un taux d'actualisation, ou sur des situations ou événements futurs. La direction peut choisir une hypothèse parmi un éventail de possibilités appropriées. Les hypothèses élaborées ou retenues par un expert choisi par la direction deviennent celles de la direction lorsque celle-ci les utilise pour établir une estimation comptable.

A4. Dans la présente norme ISA, le terme « données » s'entend d'informations qui peuvent être obtenues au moyen d'une observation directe ou auprès d'une partie extérieure à l'entité. Les informations obtenues par l'application, à des données, de techniques analytiques ou de techniques d'interprétation sont appelées « données dérivées » lorsque les techniques en question ont un fondement théorique solide et que, par conséquent, elles font appel dans une moindre mesure au jugement de la direction. Autrement, ces informations constituent des hypothèses.

A5. Voici quelques exemples de données :

- les prix convenus lors d'opérations sur le marché ;
- la durée de fonctionnement d'une machine ou le nombre d'unités produites par celle-ci ;
- les prix historiques ou d'autres modalités contractuelles, par exemple, le taux d'intérêt, le calendrier de paiement ou l'échéance stipulés dans un contrat de prêt ;
- les informations prospectives, par exemple les prévisions de conjoncture économique ou de résultats obtenues auprès d'une source d'informations externe ;
- un taux d'intérêt futur déterminé au moyen de techniques d'interpolation à partir des taux d'intérêt à terme (données dérivées).

A6. Les données peuvent provenir d'une grande variété de sources. Par exemple, elles peuvent être :

- générées en interne ou en externe ;
- produites par un système qui fait partie ou non du grand livre général et des livres auxiliaires ;
- observables dans des contrats ;
- observables dans des prises de position législatives ou réglementaires.

Adaptabilité (Réf. : par. 3)

A7. Les paragraphes A20 à A22, A63, A67 et A84, notamment, donnent des indications sur la façon d'adapter les exigences de la présente norme ISA.

Concepts fondamentaux de la présente norme ISA

Facteurs de risque inhérent (Réf. : par. 4)

A8. Les facteurs de risque inhérent sont ~~d~~les caractéristiques ~~de situations ou d'~~des événements ou situations ayant ~~qui peuvent avoir~~ une incidence sur la possibilité qu'une assertion portant sur une catégorie d'opérations, un solde de compte ou une information à fournir comporte une anomalie, que celle-ci résulte d'une fraude ou d'une erreur, avant prise en considération des contrôles[137]. L'Annexe 1 explique de façon plus détaillée la nature de ces facteurs de risque inhérent, ainsi que

[137] Norme ISA 315 (révisée en 2019), alinéa 12 f).

leurs interrelations, au regard de l'établissement d'estimations comptables et de leur présentation dans les états financiers.

A9. ~~Outre l'incertitude d'estimation, la complexité et la subjectivité~~Lorsqu'il évalue les risques d'anomalies significatives au niveau des assertions[138], l'auditeur ~~peut tenir~~ tient aussi compte de la mesure dans laquelle ~~d'~~les ~~autres~~ facteurs de risque inhérent (outre l'incertitude d'estimation, la complexité et la subjectivité) mentionnés dans la norme ISA 315 (révisée en 2019) ~~lors de l'identification et de l'évaluation des risques d'~~influent sur la possibilité que les assertions portant sur des estimations comptables comportent des anomalies~~-~~. Voici des exemples de tels facteurs de risque inhérent~~significatives, notamment la mesure dans laquelle les estimations comptables sont touchées par~~ :

- des changements de nature ou de circonstances qui concernent des éléments pertinents des états financiers ou des exigences du référentiel d'information financière applicable et qui sont susceptibles de nécessiter une modification de la méthode, des hypothèses ou des données utilisées aux fins de l'établissement des estimations comptables ;
- la vulnérabilité aux anomalies résultant de partis pris de la direction ou d'autres facteurs de risque de fraude, dans la mesure où ils influent sur le risque inhérent, lors de l'établissement des estimations comptables ;
- l'incertitude, autre que l'incertitude d'estimation.

Risque lié au contrôle (Réf. : par. 6)

A10. Lors de l'évaluation du risque lié au contrôle au niveau des assertions selon la norme ISA 315 (révisée en 2019), ~~il est important que~~ l'auditeur tien~~ne~~t compte ~~de~~ du fait qu'il prévoit ou non de tester l'efficacité ~~de la conception~~ du fonctionnement des contrôles ~~sur lesquels il a l'intention de s'appuyer et de la mesure dans laquelle les contrôles répondent à l'évaluation des risques inhérents au niveau des assertions~~. Lorsque l'auditeur se demande s'il doit tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles, ~~L'~~son évaluation de l'efficacité de la conception et la vérification de la mise en place des contrôles lui permettent ~~à l'auditeur~~ de fonder son attente quant à l'efficacité du fonctionnement de ces contrôles – attente qui lui servira à ~~déterminer s'il y a lieu de tester les~~ planifier ses tests des contrôles.

Esprit critique (Réf. : par. 8)

[…]

Notion de « caractère raisonnable » (Réf. : par. 9 et 35)

[…]

[138] Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphe 31.

Procédures d'évaluation des risques et activités connexes

Acquisition d'une compréhension de l'entité et de son environnement, du référentiel d'information financière applicable et du système de contrôle interne de l'entité (Réf. : par. 13)

A19. Selon les paragraphes 19 à 27~~11 à 24~~ de la norme ISA 315 (révisée en 2019), l'auditeur doit acquérir une compréhension de certains points concernant l'entité et son environnement, le référentiel d'information financière applicable et le système de ~~y compris son~~ contrôle interne de l'entité. Les exigences du paragraphe 13 de la présente norme ISA visent plus précisément les estimations comptables et s'ajoutent aux exigences générales de la norme ISA 315 (révisée en 2019).

Adaptabilité

A20. La nature, le calendrier et l'étendue des procédures que l'auditeur met en œuvre pour acquérir une compréhension de l'entité et de son environnement, du référentiel d'information financière applicable et du système ~~y compris~~ de ~~son~~ contrôle interne de l'entité, par rapport aux estimations comptables, peuvent dépendre à des degrés divers de la mesure dans laquelle chacun des points s'applique dans les circonstances. Par exemple, il peut y avoir, pour une entité donnée, peu d'opérations ou d'autres événements ou situations rendant nécessaire l'établissement d'estimations comptables, et il se peut que les obligations d'information financière applicables soient simples à remplir et qu'il n'existe pas de facteurs réglementaires pertinents. En outre, il se peut que l'établissement des estimations comptables ne nécessite pas de porter des jugements importants et que ce processus soit simple. Dans ces circonstances, il est possible que les estimations comptables ne soient touchées que dans une moindre mesure par l'incertitude d'estimation, la complexité, la subjectivité ou d'autres facteurs de risque inhérent, et que les contrôles identifiés de la composante « activités de contrôle »~~pertinents pour l'audit~~ soient peu nombreux. Le cas échéant, les procédures d'identification et d'évaluation des risques mises en œuvre par l'auditeur seront probablement moins poussées et pourront consister principalement en des demandes d'informations à des membres de la direction qui sont investis de responsabilités appropriées à l'égard des états financiers~~ et en~~ ; il pourrait s'agir par exemple de~~s~~ tests de cheminement du processus qu'a suivi la direction pour établir les estimations comptables (notamment lorsque l'auditeur évalue l'efficacité de la conception des contrôles identifiés pour ce processus et qu'il détermine si ces contrôles ont été mis en place).

A21. À l'inverse, il se peut que l'établissement des estimations comptables nécessite que la direction porte des jugements importants, et que ce processus ne soit pas simple et implique l'utilisation de modèles complexes. De plus, l'entité peut avoir mis en place un système d'information sophistiqué et des contrôles poussés à l'égard des estimations comptables. Dans ces circonstances, il est possible que les estimations comptables soient touchées dans une plus large mesure par l'incertitude d'estimation, la subjectivité, la complexité ou d'autres facteurs de risque inhérent. Le cas échéant, la nature ou le calendrier des procédures d'évaluation des risques mises en œuvre par l'auditeur ne seront probablement pas les mêmes, et ces procédures seront probablement plus poussées, que dans les circonstances mentionnées au paragraphe A20.

A22. Les considérations suivantes peuvent être pertinentes pour les entités qui ne mènent que des activités simples, ce qui est le cas de beaucoup de petites entités :

- Il se peut que les processus pertinents en ce qui a trait aux estimations comptables ne soient pas compliqués parce que les activités de l'entité sont simples ou que les estimations nécessaires comportent un faible degré d'incertitude d'estimation.

- Il est possible que les estimations comptables soient générées hors du grand livre général et des livres auxiliaires, que leur établissement fasse l'objet de contrôles restreints et qu'il soit influencé de façon notable par le propriétaire-dirigeant. L'auditeur pourrait devoir tenir compte du rôle du propriétaire-dirigeant dans l'établissement des estimations comptables lors de l'identification des risques d'anomalies significatives et de la prise en considération du risque de parti pris de la direction.

L'entité et son environnement

Les opérations de l'entité et les autres événements ~~et~~ou situations (Réf. : alinéa 13 a))

A23. Voici des exemples de changements de circonstances susceptibles de nécessiter l'établissement ou la révision d'estimations comptables :

- l'entité s'est engagée dans de nouveaux types d'opérations ;
- les modalités des opérations ont changé ;
- de nouveaux événements ou de nouvelles situations se sont produits.

Les exigences du référentiel d'information financière applicable (Réf. : alinéa 13 b))

A24. La compréhension des exigences du référentiel d'information financière applicable fournit à l'auditeur une base sur laquelle s'appuyer pour s'entretenir avec la direction et, s'il y a lieu, les responsables de la gouvernance, de la manière dont la direction a appliqué les exigences du référentiel d'information financière applicable relatives aux estimations comptables et de la question de savoir s'il considère que ces exigences ont été appliquées adéquatement. Cette compréhension peut également aider l'auditeur à communiquer avec les responsables de la gouvernance lorsqu'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 aux circonstances de l'entité[139].

A25. Pour acquérir cette compréhension, l'auditeur peut chercher à comprendre si :

- le référentiel d'information financière applicable :
  - prescrit des critères de comptabilisation ou des méthodes d'évaluation pour les estimations comptables,
  - précise les critères selon lesquels l'évaluation à la juste valeur est permise ou exigée, par exemple en fonction des intentions de la direction de mener à bien certaines actions envisagées par rapport à un actif ou à un passif,
  - précise les informations qu'il est obligatoire ou suggéré de fournir, notamment en ce qui concerne les jugements, les hypothèses ou d'autres sources d'incertitude d'estimation liée aux estimations comptables ;
- des changements dans le référentiel d'information financière applicable exigent la modification des méthodes comptables de l'entité qui concernent les estimations comptables.

Les facteurs réglementaires (Réf. : alinéa 13 c))

[…]

[139] Norme ISA 260 (révisée), alinéa 16 a).

La nature des estimations comptables et des informations y afférentes que l'auditeur s'attend à trouver dans les états financiers (Réf. : alinéa 13 d))

[…]

~~Les aspects du~~ système de contrôle interne de l'entité ~~pertinents pour l'audit~~

La nature et l'étendue de la surveillance et de la gouvernance (Réf. : alinéa 13 e))

A28. La compréhension qu'acquiert l'auditeur de la nature et de l'étendue de la surveillance et de la gouvernance mises en place par l'entité à l'égard du processus d'information financière de la direction en ce qui a trait aux estimations comptables peut s'avérer importante aux fins de l'application de la norme ISA 315 (révisée en 2019)[140], qui exige de l'auditeur qu'il évalue :

- si la direction, sous la surveillance des responsables de la gouvernance, a développé et entretient une culture d'honnêteté et de comportement éthique ;
- si ~~les points forts des éléments de~~ l'environnement de contrôle ~~constituent collectivement~~ fournit une base appropriée, compte tenu de la nature et de la taille de l'entité, sur laquelle peuvent s'appuyer les autres composantes du système de contrôle interne ;
- ~~et~~ si ~~l'efficacité de ces autres composantes est réduite par des~~ les déficiences du contrôle relevées dans l'environnement de contrôle nuisent aux autres composantes du système de contrôle interne.

[…]

A30. La compréhension de la surveillance exercée par les responsables de la gouvernance peut être importante en présence d'estimations comptables :

- qui font largement appel au jugement de la direction en raison de leur subjectivité ;
- qui comportent un degré élevé d'incertitude d'estimation ;
- dont l'établissement est complexe, par exemple parce qu'il repose largement sur le recours à l'informatique, qu'il nécessite un volume important de données, ou qu'il implique l'utilisation de plusieurs sources de données ou de plusieurs hypothèses ayant des interrelations complexes ;
- qui sont fondées sur une méthode, des hypothèses ou des données qui ont changé ou auraient dû changer par rapport aux périodes précédentes ;
- qui impliquent des hypothèses importantes.

L'application de compétences ou de connaissances spécialisées par la direction, y compris le recours aux services d'un expert de son choix (Réf. : alinéa 13 f))

[…]

Le processus d'évaluation des risques par l'entité (Réf. : alinéa 13 g))

A32. La compréhension de la manière dont le processus d'évaluation des risques par l'entité permet d'identifier les risques liés aux estimations comptables et d'y répondre peut aider l'auditeur à prendre en considération les changements liés :

---

[140] Norme ISA 315 (révisée en 2019), ~~paragraphe 14~~alinéa 21 a).

- aux exigences du référentiel d'information financière applicable qui concernent les estimations comptables ;
- à la disponibilité ou à la nature des sources de données qui sont pertinentes aux fins de l'établissement des estimations comptables ou qui peuvent influer sur la fiabilité des données utilisées ;
- aux systèmes d'information ou à l'environnement informatique de l'entité ;
- au personnel clé.

A33. Pour acquérir une compréhension de la manière dont la direction a identifié et répond à la vulnérabilité aux anomalies résultant de ses propres partis pris ou de fraudes dans le cadre de l'établissement des estimations comptables, l'auditeur peut, par exemple, se demander si et, le cas échéant, comment la direction :

- accorde une attention particulière au choix et à l'application des méthodes, des hypothèses et des données qu'elle utilise pour établir les estimations comptables ;
- fait un suivi des indicateurs clés de performance qui peuvent indiquer une performance inattendue ou incohérente par rapport à la performance historique ou prévue ou à d'autres facteurs connus ;
- identifie les motifs financiers ou autres qui pourraient entraîner des partis pris ;
- fait un suivi pour déterminer s'il est nécessaire d'apporter des changements aux méthodes, aux hypothèses importantes ou aux données utilisées aux fins de l'établissement des estimations comptables ;
- met en place des processus appropriés de surveillance et d'examen des modèles utilisés aux fins de l'établissement des estimations comptables ;
- exige que soit consigné le raisonnement qui sous-tend les jugements importants portés aux fins de l'établissement des estimations comptables, ou que ces jugements fassent l'objet d'un examen indépendant.

Système d'information de l'entité en ce qui a trait aux estimations comptables (Réf. : sous-alinéa 13 h)i))

A34. Les catégories d'opérations importantes, les événements importants et les situations importantes auxquels s'applique l'alinéa 13 h) sont les mêmes que ceux, liés aux estimations comptables et aux informations y afférentes, qui sont visés par ~~les~~ l'alinéa~~s~~ ~~18~~25 a)~~ et d)~~ de la norme ISA 315 (révisée en 2019). Pour acquérir une compréhension du système d'information de l'entité en ce qui a trait aux estimations comptables, l'auditeur peut prendre en considération :

- le fait que les estimations comptables découlent de l'enregistrement d'opérations courantes et récurrentes ou, au contraire, d'opérations non récurrentes ou inhabituelles ;
- la manière dont le système d'information permet d'assurer l'exhaustivité des estimations comptables et des informations y afférentes, en particulier dans le cas des estimations comptables liées aux passifs.

A35. Au cours de l'audit, il peut arriver que l'auditeur découvre des catégories d'opérations, des événements ou des situations qui nécessitent des estimations comptables et la fourniture d'informations y afférentes, mais qui n'ont pas été identifiés par la direction. La norme ISA 315

(révisée en 2019) traite des circonstances où l'auditeur identifie des risques d'anomalies significatives que la direction n'a pas identifiés, et notamment de la ~~détermination de l'existence ou non d'une déficience importante du contrôle interne en ce qui concerne le~~ prise en compte des conséquences sur son appréciation du processus d'évaluation des risques par l'entité[141].

- Identification par la direction des méthodes, des hypothèses et des sources de données pertinentes (Réf. : division 13 h)ii)a.)

[…]

Méthodes (Réf. : subdivision 13 h)ii)a.i.)

[…]

Modèles

A39. La direction peut concevoir et mettre en place des contrôles portant précisément sur les modèles utilisés aux fins de l'établissement d'estimations comptables, qu'il s'agisse de modèles élaborés par la direction ou de modèles externes. Lorsque le modèle lui-même comporte un degré élevé de complexité ou de subjectivité, comme ce peut être le cas par exemple d'un modèle d'évaluation des pertes de crédit attendues ou d'un modèle servant à déterminer la juste valeur à partir de données d'entrée de niveau 3, il peut y avoir une plus grande probabilité que les contrôles qui répondent à cette complexité ou subjectivité soient jugés pertinents pour l'audit. De même, la complexité du modèle fait augmenter la probabilité que les contrôles visant à assurer l'intégrité des données soient des contrôles identifiés en application de la norme ISA 315 (révisée en 2019)~~pertinents pour l'audit~~. Pour acquérir une compréhension du modèle et des ~~activités de~~ contrôles identifiés s'y rapportant~~pertinentes pour l'audit~~, l'auditeur peut, par exemple, se demander :

- comment la direction détermine la pertinence et l'exactitude du modèle ;
- si le modèle fait l'objet d'une validation, ou d'un contrôle a posteriori, et s'il est validé avant utilisation puis à intervalles réguliers pour qu'on puisse déterminer s'il est toujours adapté à son objectif. Le processus de validation de l'entité peut notamment comprendre une évaluation :
  - de la robustesse théorique du modèle,
  - de la rigueur mathématique du modèle,
  - de l'exactitude et de l'exhaustivité des données, ainsi que du caractère approprié des données et des hypothèses utilisées dans le modèle ;
- comment les modifications ou les ajustements appropriés sont apportés au modèle en temps opportun pour refléter l'évolution des conditions de marché ou d'autres facteurs, et s'il existe des politiques appropriées pour le contrôle des modifications apportées au modèle ;
- si des ajustements (par exemple, ceux qui découlent de l'application, dans certains secteurs d'activité, de l'approche par superposition) sont apportés aux données de sortie du modèle, et si ces ajustements sont appropriés dans les circonstances et respectent les exigences du référentiel d'information financière applicable. Lorsque les ajustements ne sont pas appropriés, ils peuvent constituer des indices d'un parti pris possible de la direction ;

[141] Norme ISA 315 (révisée en 2019), ~~paragraphe~~ alinéa ~~43~~22 b).

- si le modèle fait l'objet d'une documentation adéquate, notamment en ce qui concerne les applications visées, les limites, les paramètres clés, les données et hypothèses requises, les résultats des validations effectuées, ainsi que la nature et le fondement des ajustements apportés aux données de sortie.

Hypothèses (Réf. : subdivision 13 h)ii)a.ii.)

[…]

Données (Réf. : subdivision 13 h)ii)a.iii.)

A44. Pour acquérir une compréhension de la manière dont la direction choisit les données sur lesquelles sont fondées les estimations comptables, l'auditeur peut, par exemple, prendre en considération les points suivants :

- la nature et la source des données, y compris les informations provenant de sources d'informations externes ;
- la manière dont la direction évalue si les données sont appropriées ;
- l'exactitude et l'exhaustivité des données ;
- la cohérence des données avec celles utilisées lors des périodes précédentes ;
- le degré de complexité des ~~systèmes~~ applications informatiques ou d'autres aspects de l'environnement informatique servant à ~~utilisés pour~~ l'obtention et ~~le~~ au traitement des données, notamment quand le volume de données à traiter est important ;
- la manière dont les données sont obtenues, transmises et traitées et dont leur intégrité est maintenue.

Manière dont la direction acquiert une compréhension de l'incertitude d'estimation et y répond (Réf. : divisions 13 h)ii)b. et c.)

[…]

~~Les activités de c~~Contrôles ~~pertinentes pour l'audit~~ identifiés qui concernent le processus d'établissement des estimations comptables par la direction (Réf. : alinéa 13 i))

A50. C'est au processus de la direction qui est mentionné au sous-alinéa 13 h)ii) que se rapporte le jugement que pose l'auditeur lorsqu'il identifie les contrôles ~~pertinents pour l'audit~~ de la composante « activités de contrôle » et qu'il établit, par le fait même, la nécessité d'en évaluer la conception et de déterminer s'ils ont été mis en place. ~~Selon la complexité de l'estimation comptable, i~~Il se peut que l'auditeur n'identifie pas ~~d'activités~~ de contrôles ~~pertinentes~~ pour chacun des ~~éléments~~ aspects mentionnés au sous-alinéa 13 h)ii).

A51. ~~Pour acquérir une compréhension des activités de~~ Lorsqu'il identifie les contrôles ~~pertinentes pour l'audit~~, évalue leur conception et détermine s'ils ont été mis en place, l'auditeur peut prendre en considération :

- la manière dont la direction détermine le caractère approprié des données utilisées aux fins de l'établissement des estimations comptables, notamment quand elle a recours à une source d'informations externe ou à des données qui ne proviennent ni du grand livre général ni des livres auxiliaires ;

- l'examen et l'approbation par la direction, au niveau hiérarchique approprié, et, le cas échéant, par les responsables de la gouvernance des estimations comptables ainsi que des hypothèses et des données utilisées aux fins de leur établissement ;
- la séparation des tâches permettant d'assurer que les personnes qui ont la responsabilité d'établir les estimations comptables ne sont pas les mêmes que celles qui engagent l'entité en concluant les opérations sous-jacentes. L'auditeur se demande notamment si la nature de l'entité et de ses produits ou services a été prise en compte de façon appropriée dans la répartition des responsabilités. Par exemple, dans le cas d'une grande institution financière, une bonne façon de séparer les tâches pourrait consister à établir une fonction indépendante qui serait chargée d'établir et de valider l'estimation de la juste valeur des produits financiers de l'entité et qui serait dotée d'un personnel dont la rémunération n'est pas liée à ces produits ;
- l'efficacité de la conception des ~~activités de~~ contrôles. Il est généralement plus difficile pour la direction de concevoir des contrôles qui répondent à la subjectivité et à l'incertitude d'estimation, de façon à prévenir, ou à détecter et corriger, efficacement les anomalies significatives, que de concevoir des contrôles qui répondent à la complexité. Il se peut que les contrôles qui répondent à la subjectivité et à l'incertitude d'estimation doivent comporter davantage d'éléments manuels, lesquels sont moins fiables que les contrôles automatisés étant donné qu'il est plus facile pour la direction d'y passer outre, d'en faire abstraction ou de les contourner. L'efficacité de la conception des contrôles qui répondent à la complexité peut varier en fonction des raisons et de la nature de cette complexité. Par exemple, il peut être plus facile de concevoir des contrôles efficaces lorsque ceux-ci se rapportent à une méthode qui est couramment utilisée ou à l'intégrité des données.

A52. Lorsque la direction a recours à l'informatique dans une large mesure pour établir une estimation comptable, il est probable que les contrôles identifiés de la composante « activités de contrôle » ~~pertinents pour l'audit~~ comprennent les contrôles généraux informatiques et des contrôles ~~des applications~~du traitement de l'information. Ces contrôles peuvent répondre aux risques liés :

- au fait que les applications informatiques ou d'autres aspects de l'environnement ~~système~~ informatique aient ou non la capacité de traiter d'importants volumes de données et au caractère approprié ou non de ~~sa~~ leur configuration pour cet usage ;
- aux calculs complexes que nécessite l'application d'une méthode. Lorsque plusieurs applications informatiques ~~systèmes~~ sont nécessaires pour le traitement d'opérations complexes, des rapprochements réguliers sont effectués entre ces applications~~systèmes~~, en particulier quand ~~les systèmes~~ celles-ci n'ont pas d'interfaces automatisées ou qu'~~ils~~ elles sont susceptibles de faire l'objet d'interventions manuelles ;
- au fait que la conception et le calibrage des modèles font ou non l'objet d'évaluations périodiques ;
- à l'exhaustivité et à l'exactitude de l'extraction des données relatives aux estimations comptables des comptes de l'entité ou de sources d'informations externes ;
- aux données, ce qui comprend l'exhaustivité et l'exactitude du flux des données transitant par le système d'information de l'entité, le caractère approprié de toute modification des données utilisées aux fins de l'établissement des estimations comptables, ainsi que le maintien de l'intégrité et de la sécurité des données ;

- au traitement ou à l'enregistrement des données, lorsque la direction a recours à des sources d'informations externes ;
- au fait que la direction s'est dotée ou non de contrôles sur l'accès aux différents modèles, leur modification et leur maintenance, afin de conserver une piste d'audit fiable pour les versions approuvées des modèles et d'empêcher qu'on puisse accéder à ces modèles ou les modifier sans autorisation ;
- à la présence ou à l'absence de contrôles appropriés à l'égard du transfert d'informations relatives aux estimations comptables dans le grand livre général, notamment sur les écritures de journal.

A53. Dans certains secteurs, comme ceux des banques et de l'assurance, il se peut que le terme « gouvernance » soit employé pour décrire des activités faisant partie de l'environnement de contrôle, du processus de suivi du système de contrôle interne par l'entité ~~suivi des contrôles~~ ou d'autres composantes du système de contrôle interne, qui sont décrites dans la norme ISA 315 (révisée en 2019)[142].

A54. Lorsque l'entité dispose d'une fonction d'audit interne, les travaux de celle-ci peuvent être particulièrement utiles à l'auditeur. En effet, ces travaux peuvent l'aider à acquérir une compréhension :

- de la nature et de l'étendue de l'utilisation des estimations comptables par la direction ;
- de la conception et de la mise en place des ~~activités de~~ contrôles visant à répondre aux risques liés aux données, aux hypothèses et aux modèles servant à établir les estimations comptables ;
- des aspects du système d'information de l'entité qui génère les données sur lesquelles sont fondées les estimations comptables ;
- de la manière dont les nouveaux risques liés aux estimations comptables sont identifiés, évalués et gérés.

Examen du dénouement ou de la révision d'estimations comptables antérieures (Réf. : par. 14)

[…]

A58. Selon l'évaluation antérieure qu'a faite l'auditeur des risques d'anomalies significatives, par exemple s'il détermine que le risque inhérent est plus élevé en ce qui a trait à un ou à plusieurs risques d'anomalies significatives, il peut juger nécessaire de procéder à un examen rétrospectif plus détaillé. Dans le cadre d'un tel examen, l'auditeur pourra, par exemple, porter une attention particulière – dans la mesure où cela est faisable en pratique – à l'incidence des hypothèses importantes et des données qui ont servi à établir les estimations comptables antérieures. À l'inverse, pour les estimations comptables découlant de l'enregistrement d'opérations courantes et récurrentes, par exemple, l'auditeur peut juger que les procédures d'évaluation des risques mises en œuvre aux fins de l'examen peuvent se limiter à des procédures analytiques.

A59. L'objectif d'évaluation, en ce qui concerne les estimations comptables en juste valeur et d'autres estimations comptables – qui sont fondées sur les conditions existant à la date d'évaluation –, implique des perceptions de valeur à un moment précis, perceptions qui peuvent changer

[142] Norme ISA 315 (révisée en 2019), ~~paragraphe A77~~Annexe 3.

considérablement et rapidement selon l'évolution de l'environnement dans lequel l'entité exerce ses activités. C'est pourquoi l'auditeur peut orienter l'examen de manière à obtenir des informations pertinentes pour l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives. Par exemple, dans certains cas, il se peut que la compréhension des changements dans les hypothèses des intervenants du marché qui ont eu une incidence sur le dénouement d'estimations comptables en juste valeur d'une période précédente ait peu de chances de fournir des éléments probants pertinents. En pareils cas, des éléments probants peuvent être obtenus par l'acquisition d'une compréhension du dénouement des hypothèses (par exemple des projections des flux de trésorerie) et de l'efficacité du processus d'estimation suivi par la direction dans le passé, éléments probants qui étayeront l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives relatifs à la période considérée.

A60. Un écart entre une estimation comptable comptabilisée dans les états financiers de la période précédente et son dénouement n'est pas nécessairement un indice d'anomalie dans les états financiers de la période précédente. Toutefois, un tel écart peut indiquer une anomalie si, par exemple, il découle du fait que la direction n'a pas tenu compte d'informations dont elle disposait au moment de la finalisation des états financiers de la période précédente ou dont on pouvait raisonnablement s'attendre à ce qu'elles soient obtenues et prises en considération par la direction au regard du référentiel d'information financière applicable[143]. Un tel écart peut remettre en cause le processus suivi par la direction pour la prise en considération des informations aux fins de l'établissement des estimations comptables. En conséquence, l'auditeur peut réévaluer les tests prévus des contrôles connexes, le cas échéant, et l'évaluation du~~le~~ risque lié au contrôle s'y rapportant ~~et~~ou déterminer que des éléments probants plus convaincants doivent être obtenus quant à cette question. De nombreux référentiels d'information financière donnent des indications sur la manière de distinguer, parmi les changements dans les estimations comptables, ceux qui constituent des anomalies et ceux qui n'en constituent pas, ainsi que sur le traitement comptable à appliquer dans chaque cas.

Compétences ou connaissances spécialisées (Réf. : par. 15)

[…]

Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives (Réf. : par. 4 et 16)

A64. Il importe de procéder à l'identification et à l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions liées aux estimations comptables pour toutes les estimations comptables, c'est-à-dire non seulement pour celles qui sont comptabilisées dans les états financiers, mais aussi pour celles incluses dans les notes des états financiers.

A65. Selon le paragraphe A42 de la norme ISA 200, en général, dans les normes ISA, on parle de « risques d'anomalies significatives » ; on ne traite~~nt~~ pas séparément du risque inhérent et du risque lié au contrôle. ~~Toutefois, la présente~~ La norme ISA 315 (révisée en 2019) exige une évaluation séparée du risque inhérent et du risque lié au contrôle afin d'établir une base pour la conception et la mise en œuvre de procédures d'audit complémentaires en réponse aux risques d'anomalies

[143] Norme ISA 560, *Événements postérieurs à la date de clôture*, paragraphe 14.

significatives au niveau des assertions[144], y compris les risques importants~~, qui sont liés aux estimations comptables~~, conformément à la norme ISA 330[~~145~~].

A66. Pour identifier les risques d'anomalies significatives et évaluer le risque inhérent lié aux estimations comptables selon la norme ISA 315 (révisée en 2019)[146], l'auditeur doit tenir compte ~~de la mesure dans laquelle l'estimation comptable est touchée par~~ des facteurs de risque inhérent ayant une incidence sur la possibilité que les assertions comportent des anomalies, et de la façon dont ils influent sur cette possibilité~~l'incertitude d'estimation, la complexité, la subjectivité ou d'autres facteurs de risque inhérent~~. La prise en considération des facteurs de risque inhérent peut aussi permettre à l'auditeur d'obtenir des informations qui lui serviront :

- à évaluer la probabilité et l'ampleur d'une anomalie (c.-à-d. à situer l'évaluation du risque inhérent sur l'échelle de risque inhérent) ;
- à cerner les raisons qui sous-tendent l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions, et à s'assurer que les procédures d'audit complémentaires qu'il met en œuvre conformément au paragraphe 18 sont adaptées à ces raisons.

Les interrelations entre les facteurs de risque inhérent sont expliquées de façon plus détaillée à l'Annexe 1.

A67. Les raisons qui sous-tendent l'évaluation par l'auditeur du risque inhérent au niveau des assertions peuvent être attribuables à un seul ou à plusieurs facteurs de risque inhérent – incertitude d'estimation, complexité, subjectivité ou autres. Par exemple :

(a) les estimations comptables des pertes de crédit attendues seront probablement complexes, car ces pertes ne sont pas directement observables et doivent souvent être estimées au moyen d'un modèle complexe. Le modèle peut reposer sur un ensemble complexe de données historiques et d'hypothèses au sujet d'événements futurs liés à divers scénarios propres à l'entité qui peuvent être difficiles à prédire. Il est également probable que les estimations comptables des pertes de crédit attendues comportent un degré élevé d'incertitude d'estimation et qu'elles présentent une part importante de subjectivité, du fait qu'elles nécessitent de porter des jugements à l'égard des événements ou situations futurs. Des considérations similaires s'appliquent aux passifs d'assurance ;

(b) l'estimation comptable d'une provision pour obsolescence des stocks d'une entité ayant un large éventail de stocks peut, selon la nature des stocks, nécessiter des systèmes et des processus complexes, mais comporter de faibles degrés de subjectivité et d'incertitude d'estimation ;

(c) des estimations comptables peuvent ne pas être complexes, mais comporter un degré élevé d'incertitude d'estimation et requérir une grande part de jugement, comme c'est le cas, par exemple, d'une estimation comptable qui exige un jugement critique à l'égard d'un passif dont le montant dépend de l'issue d'un procès.

A68. La pertinence et l'importance des facteurs de risque inhérent peuvent varier d'une estimation à l'autre. Par conséquent, il est possible que les facteurs de risque inhérent, seuls ou en association avec d'autres, aient une incidence moindre sur les estimations comptables simples, et que l'auditeur

144 Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphes 31 et 34.
~~145 Norme ISA 330, alinéa 7 b).~~
146 Norme ISA 315 (révisée en 2019), alinéa 31 a).

identifie moins de risques ou évalue que le risque inhérent se ~~situe dans~~ rapproche de la partie inférieure de l'échelle de risque inhérent.

A69. À l'inverse, il est possible que les facteurs de risque inhérent, seuls ou en association avec d'autres, aient une incidence accrue sur les estimations comptables complexes, et que l'auditeur évalue que le risque inhérent se situe dans la partie supérieure de l'échelle de risque inhérent. Il est alors probable que la prise en considération par l'auditeur de l'incidence des facteurs de risque inhérent aura un effet direct sur le nombre et la nature des risques d'anomalies significatives identifiés, sur l'évaluation de ces risques, et ultimement sur le caractère convaincant des éléments probants à obtenir pour répondre à l'évaluation des risques. De plus, il se peut que l'exercice de l'esprit critique par l'auditeur soit particulièrement important dans le cas de ces estimations comptables.

A70. Des événements survenus après la date de clôture peuvent fournir des informations supplémentaires pertinentes pour l'évaluation par l'auditeur des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions. Par exemple, il se peut qu'on prenne connaissance du dénouement d'une estimation comptable au cours de l'audit. Cela peut amener l'auditeur à évaluer ou à réévaluer les risques d'anomalies significatives au niveau des assertions[147], et ce, indépendamment de la façon dont les facteurs de risque inhérent influent sur la possibilité que les assertions relatives à l'estimation comptable comportent des anomalies~~mesure dans laquelle l'estimation comptable était touchée par l'incertitude d'estimation, la complexité, la subjectivité ou d'autres facteurs de risque inhérent~~. Les événements survenus après la date de clôture peuvent aussi influer sur l'approche que l'auditeur choisit pour tester l'estimation comptable conformément au paragraphe 18. Par exemple, pour une simple prime à payer à certains employés en fonction d'un pourcentage de leur rémunération, l'auditeur peut conclure que la complexité ou la part de subjectivité que comporte l'établissement de l'estimation comptable sont relativement faibles, et donc évaluer que le risque inhérent au niveau des assertions se ~~situe dans~~ rapproche de la partie inférieure de l'échelle de risque inhérent. Le versement des primes après la fin de la période peut fournir des éléments probants suffisants et appropriés pour l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions.

A71. L'auditeur peut procéder à l'évaluation du risque lié au contrôle de diverses façons, en fonction des techniques ou des méthodes d'audit qu'il privilégie. Le résultat de l'évaluation du risque lié au contrôle peut être exprimé à l'aide de catégories qualitatives (par exemple, risque lié au contrôle maximal, modéré ou minimal) ou en fonction des attentes de l'auditeur en ce qui concerne l'efficacité avec laquelle les contrôles répondent au risque identifié, c'est-à-dire, de son intention de s'appuyer sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles. Par exemple, si le risque lié au contrôle est établi au maximum, l'auditeur n'envisage pas de s'appuyer sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles, mais il envisage de le faire s'il établit le risque lié au contrôle à un niveau inférieur au maximum.

Incertitude d'estimation (Réf. : alinéa 16 a))

A72. Pour tenir compte du degré d'incertitude d'estimation que comportent les estimations comptables, l'auditeur peut prendre en considération :

- le fait que le référentiel d'information financière applicable exige ou non :
  - le recours, pour l'établissement des estimations comptables, à une méthode d'estimation qui comporte de façon inhérente un degré élevé d'incertitude d'estimation.

[147] Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphe 37~~31~~.

Par exemple, un référentiel d'information financière peut exiger l'utilisation de données d'entrée non observables,

- l'utilisation d'hypothèses qui comportent de façon inhérente un degré élevé d'incertitude d'estimation, telles que des hypothèses à long terme, l'utilisation d'hypothèses qui sont basées sur des données non observables et que la direction peut donc difficilement établir, ou l'utilisation de diverses hypothèses interreliées,
- la fourniture d'informations sur l'incertitude d'estimation ;

- le contexte commercial. Il peut arriver que le marché dans lequel l'entité exerce ses activités traverse une période de turbulences ou de stagnation (en raison, par exemple, de fluctuations importantes des taux de change ou du ralentissement des marchés) et que les estimations comptables soient donc basées sur des données difficilement observables ;
- la possibilité (ou la faisabilité en pratique, dans la mesure où le référentiel d'information financière applicable le permet) pour la direction :
  - de prédire, avec précision et fiabilité, la valeur qui sera réalisée au titre d'une opération passée (par exemple, le montant qui sera payé en vertu d'une clause conditionnelle), ou les incidences d'événements ou de situations futurs (par exemple, le montant d'une perte de crédit future, ou le montant et le moment du règlement d'une demande d'indemnisation),
  - d'obtenir des informations précises et complètes concernant une situation actuelle (par exemple, des informations sur les variables d'évaluation permettant de simuler le point de vue des intervenants du marché à la date de clôture aux fins de l'établissement d'estimations en juste valeur).

A73. Le fait que le montant comptabilisé ou fourni à titre d'information dans les états financiers relativement à une estimation comptable soit faible ou élevé n'est pas en soi un bon indice de la possibilité que cette estimation comporte une anomalie, parce qu'il peut y avoir eu sous-évaluation, par exemple.

A74. Dans certaines circonstances, le degré d'incertitude d'estimation peut être si élevé qu'il est impossible d'établir une estimation comptable raisonnable. Le référentiel d'information financière applicable peut alors interdire la comptabilisation d'un élément dans les états financiers ou son évaluation à la juste valeur. Dans de tels cas, il peut y avoir des risques d'anomalies significatives liés non seulement à la question de savoir s'il faut comptabiliser l'estimation comptable ou s'il faut l'évaluer à la juste valeur, mais aussi à celle de savoir si les informations fournies sont raisonnables. Le référentiel d'information financière applicable peut exiger la fourniture d'informations sur les estimations comptables de ce type et sur l'incertitude d'estimation qui leur est associée (voir les paragraphes A112, A113, A143 et A144).

A75. Dans certains cas, l'incertitude d'estimation d'une estimation comptable peut jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. La norme ISA 570 (révisée)[148] définit des exigences et fournit des indications à ce sujet.

[148] Norme ISA 570 (révisée), *Continuité de l'exploitation*.

Complexité ou subjectivité (Réf. : alinéa 16 b))

Mesure dans laquelle la complexité a une incidence sur le choix et l'application de la méthode

A76. Pour tenir compte de la mesure dans laquelle le choix et l'application de la méthode utilisée pour l'établissement des estimations comptables sont touchés par la complexité, l'auditeur peut prendre en considération :

- les besoins de la direction en matière de compétences ou de connaissances spécialisées, qui peuvent indiquer que la méthode utilisée pour l'établissement des estimations comptables comporte une complexité inhérente et donc que ces estimations sont plus vulnérables aux anomalies significatives. Il se peut que la possibilité que les estimations comportent des anomalies significatives soit plus grande lorsque la direction a mis au point en interne un modèle et qu'elle possède relativement peu d'expérience dans ce domaine, ou qu'elle a recours à un modèle pour appliquer une méthode qui n'est pas bien connue ni communément utilisée dans le secteur d'activité ou l'environnement particulier concerné ;
- la nature de la base d'évaluation prescrite par le référentiel d'information financière applicable, qui peut nécessiter le recours à une méthode complexe faisant appel à différentes sources de données historiques et prospectives ou à plusieurs hypothèses prévisionnelles ayant de multiples interrelations. Par exemple, lorsqu'on établit une provision pour pertes de crédit attendues, il peut être nécessaire de se fonder sur des données empiriques historiques et des hypothèses prévisionnelles pour porter des jugements sur des créances qu'on prévoit recouvrer et d'autres flux de trésorerie attendus. De même, l'évaluation d'un passif d'assurance peut exiger qu'on se fonde sur des données empiriques historiques et des tendances actuelles et prévisionnelles pour porter des jugements sur les paiements prévus au titre d'un contrat d'assurance.

- Mesure dans laquelle la complexité a une incidence sur le choix et l'application des données

A77. Pour tenir compte de la mesure dans laquelle le choix et l'application des données utilisées pour l'établissement des estimations comptables sont touchés par la complexité, l'auditeur peut prendre en considération :

- la complexité du processus par lequel les données sont générées, ainsi que la pertinence et la fiabilité de la source des données. La fiabilité des données peut varier d'une source à l'autre. De plus, pour des raisons de confidentialité ou d'exclusivité, les informations permettant d'évaluer la fiabilité des données fournies, comme l'origine des données sous-jacentes utilisées ou la façon dont celles-ci ont été recueillies et traitées, ne sont pas toujours communiquées, du moins pas en totalité, par les sources externes ;
- la complexité inhérente au maintien de l'intégrité des données. Il peut y avoir une telle complexité lorsque les données utilisées aux fins de l'établissement des estimations comptables sont volumineuses et proviennent de multiples sources ;
- la nécessité d'interpréter des modalités contractuelles complexes. Par exemple, la détermination des entrées ou sorties de trésorerie liées aux remises accordées par des fournisseurs ou à des clients peut dépendre de modalités contractuelles très complexes dont la compréhension ou l'interprétation nécessitent une expérience ou des compétences particulières.

Mesure dans laquelle la subjectivité a une incidence sur le choix et l'application de la méthode, des hypothèses ou des données

A78. Pour tenir compte de la mesure dans laquelle le choix et l'application de la méthode, des hypothèses ou des données sont touchés par la subjectivité, l'auditeur peut prendre en considération :

- la mesure dans laquelle le référentiel d'information financière applicable précise – ou le fait qu'il ne précise pas – les approches, concepts, techniques et facteurs d'évaluation sur lesquels baser la méthode d'estimation ;
- l'incertitude relative aux montants ou au calendrier, notamment la durée de l'horizon prévisionnel. En raison de l'incertitude d'estimation inhérente aux montants et au calendrier, la direction est appelée à exercer son jugement pour choisir une estimation ponctuelle ; il se peut alors qu'elle fasse preuve de parti pris. Ainsi, une estimation comptable qui intègre des hypothèses prévisionnelles peut comporter un degré élevé de subjectivité et est donc vulnérable à un parti pris de la direction.

Autres facteurs de risque inhérent (Réf. : alinéa 16 b))

A79. Le degré de subjectivité associé à une estimation comptable peut influer sur la vulnérabilité de celle-ci aux anomalies résultant de partis pris de la direction ou d'autres facteurs de risque de fraude~~s~~, dans la mesure où ils influent sur le risque inhérent. Par exemple, une estimation comptable comportant un degré élevé de subjectivité sera probablement plus vulnérable aux anomalies résultant de partis pris de la direction ou de fraudes. En effet, il se pourrait que l'évaluation aboutisse à une large fourchette de résultats possibles, et que la direction choisisse, à l'intérieur de cette fourchette, une estimation ponctuelle qui est inappropriée dans les circonstances ou qui est influencée indûment par un parti pris volontaire ou involontaire de sa part, ce qui donnerait lieu à une anomalie. Dans le cas d'audits récurrents, les indices d'un parti pris possible de la direction détectés au cours des audits des périodes précédentes peuvent influer sur la planification et sur les procédures d'évaluation des risques pour la période considérée.

Risques importants (Réf. : par. 17)

A80. L'évaluation que fait l'auditeur du risque inhérent, en tenant compte de la mesure dans laquelle l'estimation comptable est touchée par l'incertitude d'estimation, la complexité, la subjectivité ou d'autres facteurs de risque inhérent, l'aide à déterminer s'il y a des risques importants parmi les risques d'anomalies significatives identifiés et évalués.

[…]

Cas où l'auditeur a l'intention de s'appuyer sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles ~~pertinents~~ (Réf. : par. 19)

A85. Il peut être approprié de tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles ~~pertinents~~, notamment en ce qui concerne les risques importants, lorsque l'évaluation du risque inhérent se situe dans la partie supérieure de l'échelle de risque inhérent, comme ce peut être le cas lorsque l'estimation comptable est touchée par un degré élevé de complexité. Lorsque l'estimation comptable comporte un degré élevé de subjectivité, et donc qu'elle fait largement appel au jugement de la direction, les limites inhérentes à l'efficacité de la conception des contrôles peuvent mener l'auditeur à mettre davantage l'accent sur les procédures de corroboration que sur les tests de l'efficacité du fonctionnement des contrôles.

[…]

Évaluation globale fondée sur les procédures d'audit mises en œuvre (Réf. : par. 33)

[…]

- Évaluation visant à déterminer si les estimations comptables sont raisonnables ou si elles comportent des anomalies (Réf. : par. 9 et 35)

[…]

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

Exigences

[…]

Compréhension du groupe, de ses composantes et de leurs environnements

17. L'auditeur est tenu d'identifier et d'évaluer les risques d'anomalies significatives en acquérant une compréhension de l'entité et de son environnement, du référentiel d'information financière applicable et du système de contrôle interne de l'entité[149]. L'équipe affectée à l'audit du groupe doit :

    a) […]

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

[…]

Définitions

[…]

Composante importante (Réf. : alinéa 9 m))

[…]

A6. L'équipe affectée à l'audit du groupe peut également déterminer qu'il est probable qu'une composante soit, en raison de sa nature ou des circonstances qui lui sont propres, à l'origine de risques importants d'anomalies significatives dans les états financiers de groupe ~~(c'est-à-dire des risques exigeant une attention particulière dans le cadre de la mission[150]~~). Par exemple, une composante peut être chargée des opérations de change et ainsi exposer le groupe à un risque important d'anomalies significatives, même si, par ailleurs, elle n'est pas importante sur le plan financier lorsque prise isolément.

[…]

Compréhension du groupe, de ses composantes et de leurs environnements

---

149 Norme ISA 315 (révisée en 2019), ~~*Compréhension de l'entité et de son environnement aux fins de l'identification et de l'évaluation*~~ *Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives*.

~~150 Norme ISA 315 (révisée), paragraphes 27 à 29.~~

Éléments dont l'équipe affectée à l'audit du groupe acquiert une compréhension (Réf. : par. 17)

A23. La norme ISA 315 (révisée en 2019) contient des indications sur les éléments dont l'auditeur peut tenir compte lorsqu'il acquiert une compréhension : des facteurs sectoriels et réglementaires, ainsi que des autres facteurs externes ayant une incidence sur l'entité, y compris le référentiel d'information financière applicable ; de la nature de l'entité ; de ses objectifs et stratégies et des risques d'entreprise connexes ; de la mesure et de l'analyse de la performance financière de l'entité[151]. L'Annexe 2 de la présente norme ISA contient des indications sur les éléments propres aux groupes, y compris le processus de consolidation.

[…]

Annexe 2

(Réf. : par. A23)

Exemples d'éléments dont l'équipe affectée à l'audit du groupe acquiert une compréhension

[…]

Contrôles à l'échelle du groupe

- 1. Les contrôles à l'échelle du groupe peuvent être constitués d'une combinaison des éléments suivants :
  - réunions courantes entre la direction du groupe et la direction des composantes pour traiter de l'évolution des affaires et pour passer en revue les performances ;
  - […]
  - ~~activités de~~ contrôles intégré~~e~~s à un système informatique commun à toutes les composantes ou à certaines d'entre elles ;
  - ~~suivi des~~ contrôles qui font partie du processus de suivi du système de contrôle interne par le groupe, ce qui comprend les activités de la fonction d'audit interne et les programmes d'autoévaluation ;
  - […]

Annexe 5

(Réf. : par. A58)

Éléments obligatoires et complémentaires du contenu de la lettre d'instructions de l'équipe affectée à l'audit du groupe

[…]

Questions liées à la planification des travaux de l'auditeur de la composante :

- […]

[151] Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphes ~~A25~~ A62 à ~~A49~~A64 et Annexe 1.

Questions liées à la réalisation des travaux de l'auditeur de la composante :

- les constatations de l'équipe affectée à l'audit du groupe à la suite des tests des contrôles qu'elle a effectués sur un système de traitement commun à tout ou partie des composantes, et les tests des contrôles à effectuer par l'auditeur de la composante ;
- […]

Norme ISA 610 (révisée en 2013), *Utilisation des travaux des auditeurs internes*

Introduction

[…]

Relation entre la norme ISA 315 (révisée en 2019) et la norme ISA 610 (révisée en 2013)

[…]

7. La norme ISA 315 (révisée en 2019) traite de la façon dont les connaissances et l'expérience de la fonction d'audit interne peuvent aider l'auditeur externe à acquérir une compréhension de l'entité et de son environnement, du référentiel d'information financière applicable et du système de contrôle interne de l'entité, ainsi qu'à identifier et à évaluer les risques d'anomalies significatives. La norme ISA 315 (révisée en 2019)[3] explique également en quoi une communication efficace entre les auditeurs internes et externes crée aussi un environnement qui permet à l'auditeur externe de prendre connaissance de questions importantes susceptibles d'avoir une incidence sur ses travaux.

[…]

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Définition de « fonction d'audit interne » (Réf. : par. 2 et alinéa 14 a))

[…]

A3. De plus, en raison des menaces pour l'objectivité auxquelles font face les personnes assumant des fonctions et des responsabilités liées à l'exploitation et à la gestion qui sont extérieures à la fonction d'audit interne de l'entité, ces personnes ne peuvent être considérées comme faisant partie d'une fonction d'audit interne aux fins de la présente norme ISA, même si elles sont susceptibles de mettre en œuvre~~réaliser~~ des ~~activités de~~ contrôles pouvant faire l'objet de tests conformément à la norme ISA 330[152]. C'est pourquoi les contrôles de surveillance mis en œuvre par un propriétaire-dirigeant ne sont pas considérés comme étant l'équivalent d'une fonction d'audit interne.

[…]

Évaluation de la fonction d'audit interne

[…]

[152] Norme ISA 315 (révisée en 2019), sous-alinéa 24 a)ii)~~c)~~ et Annexe 4.

Adoption d'une approche systématique et rigoureuse (Réf. : alinéa 15 c))

A10. L'adoption par la fonction d'audit interne d'une approche systématique et rigoureuse à l'égard de la planification, de la réalisation, de la supervision, de la revue et de la documentation de ses activités permet de distinguer celles-ci des autres ~~activités de~~ contrôles de suivi r~~éalisées~~mis en œuvre au sein de l'entité.

[…]

A21. Comme il est expliqué dans la norme ISA 315 (révisée en 2019)[153], les risques importants sont ceux qui, selon l'évaluation de l'auditeur, se situent près de l'extrémité supérieure de l'échelle de risque inhérent~~exigent une attention spéciale sur le plan de l'audit et,~~. P~~p~~ar conséquent, les possibilités d'utilisation des travaux de la fonction d'audit interne en cas de risques importants se limiteront aux résultats des procédures faisant appel à une part limitée de jugement. De plus, lorsque le risque d'anomalies significatives est autre que faible, il est peu probable que la seule utilisation des travaux de la fonction d'audit interne permette de ramener le risque d'audit à un niveau acceptable et d'éliminer la nécessité, pour l'auditeur externe, de mettre en œuvre lui-même certains tests.

[…]

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

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

[…]

Détermination de la nécessité pour l'auditeur de faire appel à un expert de son choix (Réf. : par. 7)

A4. L'auditeur peut juger nécessaire de faire appel à un expert pour l'assister dans ses travaux en ce qui concerne l'un ou plusieurs des aspects suivants :

- l'acquisition d'une compréhension de l'entité et de son environnement, ~~y compris son~~du référentiel d'information financière applicable et du système de contrôle interne de l'entité ;

- […]

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

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

[…]

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

[…]

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

[153] Norme ISA 315 (révisée en 2019), alinéa 12 l) ~~4 e)~~.

[…]

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 en 2019) (Réf. : alinéa 9 a))

[…]

A20. Selon la norme ISA 315 (révisée en 2019), un risque important s'entend d'un risque d'anomalies significatives identifié pour lequel l'évaluation du risque inhérent se situe près de l'extrémité supérieure de l'échelle de risque inhérent en raison de la mesure dans laquelle les facteurs de risque inhérent influent sur la combinaison que forment la probabilité qu'une anomalie se produise et l'ampleur qu'elle pourrait prendre, le cas échéant~~et évalué qui, selon le jugement de l'auditeur, exige une attention importante dans le cadre de la mission~~[154]. 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.

[…]

Norme ISA 720 (révisée), *Responsabilités de l'auditeur concernant les autres informations*

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

[…]

Lecture et prise en considération des autres informations (Réf. : par. 14 et 15)

[…]

Appréciation quant à l'existence d'une incohérence significative entre les autres informations et la connaissance acquise par l'auditeur au cours de l'audit (Réf. : alinéa 14 b))

[…]

A31. La connaissance acquise par l'auditeur au cours de l'audit englobe la compréhension de l'entité et de son environnement, du référentiel d'information financière applicable et du système~~y compris~~ de ~~son~~ contrôle interne de l'entité, acquise conformément à la norme ISA 315 (révisée en 2019)[155]. La norme ISA 315 (révisée en 2019) fait état de la compréhension qui doit être acquise par l'auditeur, laquelle implique notamment l'acquisition d'une compréhension des éléments suivants :

a) la structure organisationnelle de l'entité, son mode de propriété et sa structure de gouvernance ainsi que son modèle d'entreprise, dont la mesure dans laquelle le recours à l'informatique y est intégré ;

~~a)~~b) les facteurs sectoriels, ~~et~~les facteurs réglementaires~~, ainsi que~~ et les autres facteurs externes pertinents ;

---

154 Norme ISA 315 (révisée en 2019), alinéa 12 l)

155 Norme ISA 315 (révisée en 2019), ~~*Compréhension de l'entité et de son environnement aux fins de l'i*~~*dentification et ~~de l'évaluation~~ des risques d'anomalies significatives*, paragraphes ~~11 et 12~~ 19 à 27.

~~b) la nature de l'entité ;~~

~~c) le choix et l'application des méthodes comptables retenues par l'entité ;~~

~~d) les objectifs et les stratégies de l'entité ;~~

~~e)~~c) les mesures pertinentes qui sont utilisées par l'entité ou par des parties externes aux fins de l'évaluation ~~et l'analyse~~ de la performance financière de l'entité ;

[…]

Réponse lorsqu'il existe une anomalie significative dans les états financiers ou que l'auditeur doit mettre à jour sa compréhension de l'entité et de son environnement (Réf. : par. 20)

A51. Lorsque l'auditeur lit les autres informations, il se peut qu'il prenne connaissance de nouvelles informations qui ont des conséquences sur :

- sa compréhension de l'entité et de son environnement, du référentiel d'information financière applicable et du système de contrôle interne de l'entité, ce qui peut indiquer la nécessité de revoir l'évaluation qu'il a faite des risques[156] ;
- […]

[…]

[156] Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphes ~~11, 31 et A1~~ 19 à 26 et 37.

NORME INTERNATIONALE DE GESTION DE LA QUALITÉ 1

GESTION DE LA QUALITÉ PAR LES CABINETS QUI RÉALISENT DES AUDITS OU DES EXAMENS LIMITÉS D'ÉTATS FINANCIERS, OU D'AUTRES MISSIONS D'ASSURANCE OU DE SERVICES CONNEXES

(En vigueur à compter du 15 décembre 2022)

SOMMAIRE

	Paragraphe
Introduction	
Champ d'application de la présente norme ISQM	1-5
Système de gestion de la qualité du cabinet	6-11
Autorité de la présente norme ISQM	12
Date d'entrée en vigueur	13
Objectif	14-15
Définitions	16
Exigences	
Application des exigences pertinentes et conformité à celles-ci	17-18
Système de gestion de la qualité	19-22
Processus d'évaluation des risques du cabinet	23-27
Gouvernance et leadership	28
Règles de déontologie pertinentes	29
Acceptation et maintien de relations clients et de missions spécifiques	30
Réalisation des missions	31
Ressources	32
Informations et communications	33
Réponses spécifiées	34
Processus de suivi et de prise de mesures correctives	35-47
Exigences du réseau ou services du réseau	48-52
Évaluation du système de gestion de la qualité	53-56
Documentation	57-60
Modalités d'application et autres commentaires explicatifs	
Champ d'application de la présente norme ISQM	A1-A2
Système de gestion de la qualité du cabinet	A3-A5

Autorité de la présente norme ISQM A6-A9

Définitions A10-A28

Application des exigences pertinentes et conformité à celles-ci A29

Système de gestion de la qualité A30-A38

Processus d'évaluation des risques du cabinet A39-A54

Gouvernance et leadership A55-A61

Règles de déontologie pertinentes A62-A66

Acceptation et maintien de relations clients et de missions spécifiques A67-A74

Réalisation des missions A75-A85

Ressources A86-A108

Informations et communications A109-A115

Réponses spécifiées A116-A137

Processus de suivi et de prise de mesures correctives A138-A174

Exigences du réseau ou services du réseau A175-A186

Évaluation du système de gestion de la qualité A187-A201

Documentation A202-A206

La Norme internationale de gestion de la qualité (ISQM) 1, *Gestion de la qualité par les cabinets qui réalisent des audits ou des examens limités d'états financiers, ou d'autres missions d'assurance ou de services connexes*, doit être lue conjointement avec la *Preface to the International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements*.

Introduction

Champ d'application de la présente norme ISQM

1. La présente Norme internationale de gestion de la qualité (ISQM) traite des responsabilités qui incombent au cabinet de concevoir, de mettre en place et de faire fonctionner un système de gestion de la qualité des audits ou des examens limités d'états financiers, ou d'autres missions d'assurance ou de services connexes.

2. En ce qui concerne les revues de la qualité des missions, qui s'inscrivent dans le système de gestion de la qualité du cabinet :

   a) la présente norme ISQM traite de la responsabilité qu'a le cabinet d'établir des politiques ou des procédures relatives aux missions pour lesquelles une revue de la qualité de la mission est requise ;

   b) la norme ISQM 2[1] traite de la désignation et des critères de qualification du responsable de la revue de la qualité de la mission, ainsi que de la réalisation et de la documentation de cette revue.

3. D'autres prises de position du Conseil des normes internationales d'audit et d'assurance (IAASB) :

   a) reposent sur le postulat que le cabinet est soumis aux exigences des normes ISQM ou à des exigences à tout le moins aussi rigoureuses propres à chaque pays[2] ;

   b) imposent des exigences à l'associé responsable de la mission et aux autres membres de l'équipe de mission en matière de gestion de la qualité au niveau de la mission. La norme ISA 220 (révisée), par exemple, traite des responsabilités particulières de l'auditeur concernant la gestion de la qualité au niveau de la mission dans un audit d'états financiers ainsi que des responsabilités connexes de l'associé responsable de la mission. (Réf. : par. A1)

4. La présente norme ISQM est à lire conjointement avec les règles de déontologie pertinentes. Il se peut que les textes légaux ou réglementaires ou les règles de déontologie pertinentes établissent des responsabilités concernant la gestion de la qualité par le cabinet qui s'ajoutent à celles décrites dans la présente norme ISQM. (Réf. : par. A2)

5. La présente norme ISQM s'applique à tous les cabinets qui réalisent des audits ou des examens limités d'états financiers, ou d'autres missions d'assurance ou de services connexes (autrement dit, si le cabinet réalise l'un ou l'autre de ces types de missions, la présente norme ISQM s'applique, et le système de gestion de la qualité, qui est établi conformément aux exigences de celle-ci, favorise alors l'uniformité dans la réalisation de ces missions).

Système de gestion de la qualité du cabinet

6. Un système de gestion de la qualité fonctionne de façon continue et itérative, et tient compte des changements touchant la nature et les circonstances du cabinet et des missions qu'il réalise. Son

---

[1] Norme ISQM 2, *Revues de la qualité des missions*.

[2] Voir, par exemple, la Norme internationale d'audit (ISA) 220 (révisée), *Gestion de la qualité d'un audit d'états financiers*, paragraphe 3.

fonctionnement est par ailleurs non linéaire. Toutefois, pour les besoins de la présente norme ISQM, un système de gestion de la qualité porte sur les huit composantes suivantes : (Réf. : par. A3)

a) processus d'évaluation des risques du cabinet ;

b) gouvernance et leadership ;

c) règles de déontologie pertinentes ;

d) acceptation et maintien de relations clients et de missions spécifiques ;

e) réalisation des missions ;

f) ressources ;

g) informations et communications ;

h) processus de suivi et de prise de mesures correctives.

7. La présente norme ISQM exige du cabinet qu'il adopte une approche fondée sur les risques pour concevoir, mettre en place et faire fonctionner les composantes de son système de gestion de la qualité d'une manière interreliée et coordonnée, de façon à assurer une gestion proactive de la qualité des missions qu'il réalise. (Réf. : par. A4)

8. L'approche fondée sur les risques est incorporée dans les exigences de la présente norme ISQM par :

a) l'établissement d'objectifs en matière de qualité. Les objectifs en matière de qualité sont des objectifs que se fixe le cabinet concernant les composantes du système de gestion de la qualité. Le cabinet doit établir, en plus des objectifs en matière de qualité qui sont exigés par la présente norme ISQM, ceux qu'il juge nécessaires à l'atteinte des objectifs du système de gestion de la qualité ;

b) l'identification et l'évaluation des risques susceptibles de nuire à l'atteinte des objectifs en matière de qualité (appelés « risques liés à la qualité » dans la présente norme ISQM). Le cabinet est tenu d'identifier et d'évaluer les risques liés à la qualité afin de disposer d'une base pour la conception et la mise en œuvre de réponses ;

c) la conception et la mise en œuvre de réponses aux risques liés à la qualité. La nature, le calendrier et l'étendue des réponses du cabinet sont fonction des raisons qui sous-tendent les évaluations des risques liés à la qualité.

9. La présente norme ISQM exige que, au nom du cabinet, la ou les personnes auxquelles ont été attribuées la responsabilité ultime et l'obligation ultime de rendre compte à l'égard du système de gestion de la qualité évaluent ce système et déterminent s'il fournit au cabinet l'assurance raisonnable que les objectifs du système de gestion de la qualité, énoncés aux alinéas 14 a) et b), sont atteints, et ce, au moins une fois l'an. (Réf. : par. A5)

Adaptabilité

10. Dans son approche fondée sur les risques, le cabinet doit tenir compte :

a) de la nature et des circonstances du cabinet ;

b) de la nature et des circonstances des missions réalisées par le cabinet.

En conséquence, la conception du système de gestion de la qualité, en particulier le degré de complexité et de formalité de ce système, variera d'un cabinet à l'autre. Par exemple, le degré de complexité et de formalité du système de gestion de la qualité et des documents justificatifs devra vraisemblablement être plus élevé si le cabinet réalise différents types de missions pour une grande variété d'entités, y compris des audits d'états financiers d'entités cotées, que s'il ne réalise que des examens limités d'états financiers ou des missions de compilation.

Réseaux et fournisseurs de services

11. La présente norme ISQM traite des responsabilités qui incombent au cabinet dans l'une ou l'autre des situations suivantes :

    a) le cabinet appartient à un réseau et respecte les exigences de ce réseau ou utilise des services fournis par le réseau quant au système de gestion de la qualité ou à la réalisation des missions ;

    b) le cabinet utilise des ressources provenant d'un fournisseur de services quant au système de gestion de la qualité ou à la réalisation des missions.

    Le cabinet demeure responsable de son système de gestion de la qualité, même s'il est tenu de respecter les exigences d'un réseau ou qu'il utilise des services fournis par un réseau ou des ressources provenant d'un fournisseur de services.

Autorité de la présente norme ISQM

12. L'objectif du cabinet qui applique la présente norme ISQM est précisé au paragraphe 14. La présente norme ISQM comporte : (Réf. : par. A6)

    a) des exigences conçues pour permettre au cabinet d'atteindre l'objectif énoncé au paragraphe 14 ; (Réf. : par. A7)

    b) des indications connexes, sous forme de modalités d'application et autres commentaires explicatifs ; (Réf. : par. A8)

    c) des paragraphes d'introduction qui fournissent des informations contextuelles utiles à sa compréhension ;

    d) des définitions. (Réf. : par. A9)

Date d'entrée en vigueur

13. La conception et la mise en place d'un système de gestion de la qualité conforme à la présente norme ISQM sont requises pour le 15 décembre 2022. L'évaluation du système de gestion de la qualité exigée par les paragraphes 53 et 54 de la présente norme ISQM doit être réalisée dans l'année qui suit le 15 décembre 2022.

Objectif

14. L'objectif du cabinet est de concevoir, de mettre en place et de faire fonctionner un système de gestion de la qualité des audits ou des examens limités d'états financiers, ou d'autres missions d'assurance ou de services connexes, destiné à lui fournir l'assurance raisonnable :

    a) que le cabinet et ses membres s'acquittent de leurs responsabilités et réalisent les missions conformément aux normes professionnelles et aux exigences légales et réglementaires applicables ;

    b) que les rapports de mission délivrés par le cabinet ou les associés responsables de missions sont appropriés aux circonstances.

15. Concevoir, mettre en place et faire fonctionner un système de la gestion de la qualité aide le cabinet à réaliser systématiquement des missions de qualité – ce qui sert l'intérêt public – en lui fournissant l'assurance raisonnable que les objectifs du système, énoncés aux alinéas 14 a) et b), sont atteints. Pour réaliser des missions de qualité, il convient de planifier et de réaliser les missions et d'établir les rapports y afférents conformément aux normes professionnelles et aux exigences légales et réglementaires applicables. L'atteinte des objectifs de ces normes et la conformité aux exigences légales et réglementaires applicables nécessitent l'exercice du jugement professionnel et, s'il y a lieu selon le type de mission, de l'esprit critique.

Définitions

16. Dans la présente norme ISQM, on entend par :

    a) « déficience du système de gestion de la qualité du cabinet » (ou simplement « déficience »), l'une ou l'autre des situations suivantes : (Réf. : par. A10, A159 et A160)

        i) un objectif en matière de qualité nécessaire pour atteindre l'objectif du système de gestion de la qualité n'a pas été établi,

        ii) un risque lié à la qualité, ou une combinaison de risques liés à la qualité, n'a pas été identifié ou adéquatement évalué, (Réf. : par. A11)

        iii) une réponse, ou une combinaison de réponses, ne permet pas de réduire à un niveau suffisamment faible la probabilité que se concrétise un risque lié à la qualité qu'elle vise, parce qu'elle n'a pas été adéquatement conçue ou mise en œuvre ou qu'elle ne fonctionne pas de manière efficace,

        iv) un autre aspect du système de gestion de la qualité est absent, n'a pas été adéquatement conçu ou mis en place, ou ne fonctionne pas de manière efficace, de sorte qu'une exigence de la présente norme ISQM n'est pas respectée ; (Réf. : par. A12)

    b) « documentation de la mission », les informations consignées au sujet des travaux effectués, des résultats obtenus et des conclusions auxquelles le professionnel en exercice est parvenu (des synonymes tels que « dossier de travail » ou « feuilles de travail » sont parfois utilisés) ;

c) « associé responsable de la mission[3] », l'associé, ou une autre personne, désigné par le cabinet comme responsable de la mission et de sa réalisation, ainsi que du rapport délivré au nom du cabinet, et qui, le cas échéant, a obtenu l'autorisation requise d'une instance professionnelle, légale ou réglementaire ;

d) « revue de la qualité de la mission », une évaluation objective, réalisée par le responsable de la revue de la qualité de la mission et achevée au plus tard à la date du rapport de mission, des jugements importants portés par l'équipe de mission et des conclusions tirées à leur sujet ;

e) « responsable de la revue de la qualité de la mission », un associé, ou une autre personne au sein du cabinet ou à l'externe, désigné par le cabinet pour réaliser la revue de la qualité de la mission ;

f) « équipe de mission », tous les associés et le personnel professionnel réalisant la mission, ainsi que toutes les autres personnes qui mettent en œuvre des procédures au cours de la mission, à l'exception des experts externes[4] et des auditeurs internes qui fournissent une assistance directe dans le cadre d'une mission ; (Réf. : par. A13)

g) « inspections externes », les inspections ou investigations menées par une autorité de surveillance externe à l'égard du système de gestion de la qualité du cabinet ou des missions réalisées par le cabinet ; (Réf. : par. A14)

h) « constatations » (relativement à un système de gestion de la qualité), les informations sur la conception, la mise en place et le fonctionnement du système de gestion de la qualité qui ont été accumulées dans le cadre de la réalisation des activités de suivi ou des inspections externes, ou qui proviennent d'autres sources pertinentes, et qui indiquent qu'au moins une déficience pourrait exister ; (Réf. : par. A15 à A17)

i) « cabinet », un professionnel exerçant à titre individuel, une société de personnes ou une société de capitaux ou une autre entité regroupant des professionnels comptables, ou l'équivalent dans le secteur public ; (Réf. : par. A18)

j) « entité cotée », une entité dont les actions, les parts ou les titres de créance sont cotés ou inscrits à la cote officielle d'une bourse de valeurs reconnue, ou négociés suivant les règles d'une bourse de valeurs reconnue ou d'un autre organisme équivalent ;

k) « cabinet membre du réseau », un cabinet ou une entité appartenant au réseau du cabinet ;

l) « réseau », une vaste structure qui, à la fois : (Réf. : par. A19)

   i) poursuit un objectif de coopération,

   ii) a clairement pour but le partage des profits ou des coûts, ou se caractérise par une unicité de propriété, de contrôle ou de gestion, par des politiques ou procédures de gestion de la qualité communes, par une stratégie d'entreprise commune, par l'utilisation d'une marque unique ou par le partage d'une part considérable des ressources

[3] Les termes « associé responsable de la mission » et « associé » s'entendent des termes équivalents dans le secteur public lorsque le contexte s'y prête.

[4] L'alinéa 6 a) de la norme ISA 620, *Utilisation par l'auditeur des travaux d'un expert de son choix*, définit le terme « expert choisi par l'auditeur ».

professionnelles ;

m) « associé », toute personne ayant autorité pour engager le cabinet en ce qui concerne la réalisation d'une mission de services professionnels ;

n) « membres du cabinet », les associés et le personnel professionnel du cabinet ; (Réf. : par. A20 et A21)

o) « jugement professionnel », la mise en œuvre, par le professionnel en exercice, des aspects pertinents de sa formation, de ses connaissances et de son expérience dans le cadre fixé par les normes professionnelles, pour prendre des décisions éclairées sur la ligne de conduite appropriée à adopter pour la conception, la mise en place et le fonctionnement du système de gestion de la qualité du cabinet ;

p) « normes professionnelles », les normes de mission de l'IAASB, définies dans sa *Preface to the International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements*, et les règles de déontologie pertinentes ;

q) « objectifs en matière de qualité », les objectifs que se fixe le cabinet concernant les composantes du système de gestion de la qualité ;

r) « risque lié à la qualité », un risque qui présente à la fois :

   i) une possibilité raisonnable de se concrétiser,

   ii) une possibilité raisonnable de nuire à l'atteinte d'un ou de plusieurs objectifs en matière de qualité, lorsqu'il est pris individuellement ou cumulé avec d'autres risques ;

s) « assurance raisonnable », dans le contexte des normes ISQM, un niveau d'assurance élevé, mais non absolu ;

t) « règles de déontologie pertinentes », les principes de l'éthique professionnelle et les règles de déontologie qui s'appliquent aux professionnels comptables lors de la réalisation de missions d'audits ou d'examens limités d'états financiers, ou d'autres missions d'assurance ou de services connexes. Les règles de déontologie pertinentes comprennent habituellement, d'une part, les dispositions de l'*International Code of Ethics for Professional Accountants (including International Independence Standards)* du Conseil des normes internationales de déontologie comptable (le Code de l'IESBA) relatives aux audits ou aux examens limités d'états financiers, ou à d'autres missions d'assurance ou de services connexes, et, d'autre part, des exigences plus strictes propres à chaque pays ; (Réf. : par. A22 à A24 et A62)

u) « réponse » (relativement à un système de gestion de la qualité), les politiques ou les procédures que le cabinet conçoit et met en place pour répondre à un ou plusieurs risques liés à la qualité : (Réf. : par. A25 à A27 et A50)

   i) les politiques consistent en des énoncés de ce qu'il faut faire, ou ne pas faire, pour répondre à un ou plusieurs risques liés à la qualité. Certaines sont consignées par écrit ou formulées explicitement dans des communications, tandis que d'autres sous-tendent les actions et les décisions de façon implicite,

   ii) les procédures sont les actions par lesquelles les politiques sont mises en œuvre ;

v) « fournisseur de services » (dans le contexte de la présente norme ISQM), une personne ou une organisation qui est externe au cabinet et qui fournit à celui-ci une ressource, que ce soit en lien avec le système de gestion de la qualité ou pour la réalisation de missions. Sont exclus de cette définition le réseau du cabinet, les autres cabinets membres du réseau et toute autre structure ou organisation faisant partie du réseau ; (Réf. : par. A28 et A105)

w) « personnel professionnel », les professionnels, autres que les associés, y compris les experts employés par le cabinet ;

x) « système de gestion de la qualité », un système que le cabinet conçoit, met en place et fait fonctionner pour obtenir l'assurance raisonnable :

i) que le cabinet et ses membres s'acquittent de leurs responsabilités et réalisent les missions conformément aux normes professionnelles et aux exigences légales et réglementaires applicables,

ii) que les rapports de mission délivrés par le cabinet ou les associés responsables de missions sont appropriés aux circonstances.

Exigences

Application des exigences pertinentes et conformité à celles-ci

17. Le cabinet doit se conformer à chacune des exigences de la présente norme ISQM, à moins qu'une exigence ne soit pas pertinente en raison de la nature et des circonstances du cabinet ou de celles des missions qu'il réalise. (Réf. : par. A29)

18. La ou les personnes auxquelles ont été attribuées la responsabilité ultime et l'obligation ultime de rendre compte à l'égard du système de gestion de la qualité du cabinet, ainsi que la ou les personnes auxquelles a été attribuée la responsabilité fonctionnelle à l'égard de ce système, doivent avoir acquis une compréhension de la présente norme ISQM, y compris des modalités d'application et autres commentaires explicatifs, pour en comprendre l'objectif et en appliquer les exigences correctement.

Système de gestion de la qualité

19. Le cabinet doit concevoir, mettre en place et faire fonctionner un système de gestion de la qualité. Ce faisant, il doit exercer son jugement professionnel et prendre en considération la nature et les circonstances du cabinet et des missions qu'il réalise. La composante « gouvernance et leadership » du système de gestion de la qualité établit l'environnement sur lequel s'appuient la conception, la mise en place et le fonctionnement de ce système. (Réf. : par. A30 et A31)

Responsabilités

20. Le cabinet doit attribuer : (Réf. : par. A32 à A35)

a) au directeur général ou à l'associé directeur du cabinet (ou leur équivalent) ou, selon le cas, au conseil des associés (ou son équivalent), la responsabilité ultime et l'obligation ultime de rendre compte à l'égard du système de gestion de la qualité ;

b) la responsabilité fonctionnelle à l'égard du système de gestion de la qualité ;

c) la responsabilité fonctionnelle à l'égard d'aspects particuliers du système de gestion de la qualité, notamment :

i) la conformité aux règles d'indépendance, (Réf. : par. A36)

ii) le processus de suivi et de prise de mesures correctives.

21. Le cabinet doit s'assurer que la ou les personnes auxquelles il confie les rôles dont il est question au paragraphe 20 : (Réf. : par. A37)

a) ont l'expérience, les connaissances, l'influence et l'autorité appropriées au sein du cabinet, ainsi que suffisamment de temps, pour s'acquitter de la responsabilité qui leur est attribuée ; (Réf. : par. A38)

b) comprennent le rôle qui leur est attribué et leur obligation d'en rendre compte.

22. Le cabinet doit s'assurer que la ou les personnes auxquelles il attribue la responsabilité fonctionnelle à l'égard du système de gestion de la qualité, de la conformité aux règles d'indépendance et du processus de suivi et de prise de mesures correctives ont une voie de communication directe avec la ou les personnes auxquelles il attribue la responsabilité ultime et l'obligation ultime de rendre compte à l'égard du système de gestion de la qualité.

Processus d'évaluation des risques du cabinet

23. Le cabinet doit concevoir et mettre en place un processus d'évaluation des risques aux fins d'établissement d'objectifs en matière de qualité, d'identification et d'évaluation des risques liés à la qualité, et de conception et de mise en œuvre de réponses à ces risques. (Réf. : par. A39 à A41)

24. Le cabinet doit établir, en plus des objectifs en matière de qualité qui sont exigés par la présente norme ISQM, ceux qu'il juge nécessaires à l'atteinte des objectifs du système de gestion de la qualité. (Réf. : par. A42 à A44)

25. Le cabinet doit identifier et évaluer les risques liés à la qualité afin de disposer d'une base pour la conception et la mise en œuvre de réponses. Pour ce faire, il doit :

a) acquérir une compréhension des situations, événements, circonstances, actions ou inactions susceptibles de nuire à l'atteinte des objectifs en matière de qualité, notamment : (Réf. : A45 à A47)

i) en ce qui concerne la nature et les circonstances du cabinet, des éléments tels que :

a. la complexité et les caractéristiques du fonctionnement du cabinet,

b. les décisions et les actions stratégiques et opérationnelles, les processus opérationnels et le modèle d'entreprise du cabinet,

c. le style de gestion et les caractéristiques de la direction,

d. les ressources du cabinet, y compris celles provenant de fournisseurs de services,

e. les textes légaux et réglementaires, les normes professionnelles ainsi que l'environnement dans lequel le cabinet exerce ses activités,

f. dans le cas d'un cabinet appartenant à un réseau, la nature et l'étendue des exigences du réseau et des services du réseau, le cas échéant,

ii) en ce qui concerne la nature et les circonstances des missions réalisées par le cabinet, des éléments tels que :

a. les types de missions réalisées par le cabinet et les rapports à délivrer,

b. les types d'entités pour lesquelles ces missions sont réalisées ;

b) se demander comment, et dans quelle mesure, les situations, événements, circonstances, actions ou inactions mentionnés à l'alinéa 25 a) sont susceptibles de nuire à l'atteinte des objectifs en matière de qualité. (Réf. : par. A48)

26. Le cabinet doit concevoir et mettre en œuvre des réponses aux risques liés à la qualité en fonction des raisons qui sous-tendent les évaluations de ces risques. Les réponses du cabinet doivent aussi inclure celles spécifiées au paragraphe 34. (Réf. : par. A49 à A51)

27. Le cabinet doit établir des politiques ou des procédures conçues pour l'identification des informations indiquant qu'il est nécessaire d'ajouter des objectifs en matière de qualité, de prendre en considération d'autres risques liés à la qualité, ou d'ajouter ou de modifier des réponses en raison de changements touchant la nature et les circonstances du cabinet ou des missions qu'il réalise. Lorsqu'il prend connaissance de telles informations, le cabinet doit en tenir compte et, s'il y a lieu : (Réf. : par. A52 et A53)

a) modifier les objectifs en matière de qualité déjà établis par le cabinet, ou en ajouter d'autres ; (Réf. : par. A54)

b) modifier ou réévaluer les risques liés à la qualité, ou en identifier et en évaluer d'autres ;

c) modifier les réponses, ou concevoir et mettre en œuvre des réponses supplémentaires.

Gouvernance et leadership

28. En ce qui concerne la gouvernance et le leadership du cabinet, qui établissent l'environnement sur lequel s'appuie le système de gestion de la qualité, le cabinet doit se fixer les objectifs en matière de qualité suivants :

a) le cabinet démontre un engagement qualité, lequel se traduit dans l'ensemble du cabinet par une culture qui contribue à la reconnaissance et au renforcement : (Réf. : par. A55 et A56)

i) du rôle du cabinet qui est de servir l'intérêt public en réalisant systématiquement des missions de qualité,

ii) de l'importance de l'éthique, des valeurs et des attitudes professionnelles,

iii) de la responsabilité de tous ses membres en matière de qualité, que ce soit relativement à la réalisation de missions ou à la réalisation d'activités dans le cadre du système de gestion de la qualité, ainsi que du comportement qui est attendu d'eux,

iv) de l'importance que donne le cabinet à la qualité dans ses décisions et ses actions stratégiques, notamment ses priorités sur le plan des finances et de l'exploitation ;

b) la direction assume la responsabilité et l'obligation de rendre compte à l'égard de la qualité ; (Réf. : par. A57)

c) la direction démontre, par ses actions et ses comportements, un engagement qualité ; (Réf. : par. A58)

d) la structure organisationnelle et l'attribution des rôles, responsabilités et pouvoirs sont appropriées pour permettre la conception, la mise en place et le fonctionnement du système de gestion de la qualité du cabinet ; (Réf. : par. A32, A33, A35 et A59)

e) les besoins en ressources, notamment les ressources financières, font l'objet d'une planification, et les ressources sont obtenues, réparties ou affectées d'une manière qui témoigne de l'engagement qualité du cabinet. (Réf. : par. A60 et A61)

Règles de déontologie pertinentes

29. En ce qui concerne la conformité aux règles de déontologie pertinentes, y compris celles qui ont trait à l'indépendance, dans l'exercice des responsabilités, le cabinet doit se fixer les objectifs en matière de qualité suivants : (Réf. : par. A62 à A64 et A66)

a) le cabinet et ses membres :

i) comprennent les règles de déontologie pertinentes auxquelles sont assujettis le cabinet et les missions qu'il réalise, (Réf. : par. A22 et A24)

ii) s'acquittent de leurs responsabilités au regard des règles de déontologie pertinentes auxquelles sont assujettis le cabinet et les missions qu'il réalise ;

b) les autres parties concernées, notamment le réseau, les cabinets membres du réseau, les personnes au sein du réseau ou des cabinets membres, ou les fournisseurs de services, qui sont assujettis aux règles de déontologie pertinentes qui s'appliquent au cabinet et aux missions qu'il réalise :

i) comprennent les règles de déontologie pertinentes qui les visent, (Réf. : par. A22, A24 et A65)

ii) s'acquittent de leurs responsabilités au regard des règles de déontologie pertinentes qui les visent.

Acceptation et maintien de relations clients et de missions spécifiques

30. En ce qui concerne l'acceptation et le maintien de relations clients et de missions spécifiques, le cabinet doit se fixer les objectifs en matière de qualité suivants :

a) les jugements que porte le cabinet pour déterminer s'il y a lieu ou non d'accepter ou de maintenir une relation client ou une mission spécifique sont appropriés compte tenu :

i) des informations sur la nature et les circonstances de la mission ainsi que sur l'intégrité et les valeurs éthiques du client (y compris de la direction et, s'il y a lieu, des responsables de la gouvernance) que le cabinet a obtenues et qui sont suffisantes pour étayer ces jugements, (Réf. : par. A67 à A71)

ii) de la capacité du cabinet de réaliser la mission conformément aux normes

professionnelles et aux exigences légales et réglementaires applicables ; (Réf. : par. A72)

b) les priorités du cabinet sur le plan des finances et de l'exploitation n'entraînent pas la formation de jugements inappropriés quant à l'acceptation ou au maintien d'une relation client ou d'une mission spécifique. (Réf. : par. A73 et A74)

Réalisation des missions

31. En ce qui concerne la réalisation de missions de qualité, le cabinet doit se fixer les objectifs en matière de qualité suivants :

a) l'équipe de mission comprend ses responsabilités en lien avec la mission et s'en acquitte, notamment, s'il y a lieu, la responsabilité globale de l'associé responsable de la mission à l'égard de la gestion et de l'atteinte de la qualité de la mission, et de sa participation suffisante et appropriée tout au long de la mission ; (Réf. : par. A75)

b) la nature, le calendrier et l'étendue de la direction et de la supervision de l'équipe de mission ainsi que de la revue des travaux effectués sont appropriés compte tenu de la nature et des circonstances de la mission réalisée et des ressources affectées à la mission ou mises à la disposition de l'équipe de mission, et les travaux effectués par des membres peu expérimentés de l'équipe de mission sont dirigés, supervisés et revus par des membres plus expérimentés de l'équipe ; (Réf. : par. A76 et A77)

c) les membres de l'équipe de mission exercent adéquatement leur jugement professionnel et, s'il y a lieu selon le type de mission, leur esprit critique ; (Réf. : par. A78)

d) les points délicats ou litigieux font l'objet de consultations, et les conclusions établies d'un commun accord sont mises en œuvre ; (Réf. : par. A79 à A81)

e) les divergences d'opinions qui apparaissent au sein de l'équipe de mission, ou entre l'équipe de mission et le responsable de la revue de la qualité de la mission ou des personnes qui réalisent des activités dans le cadre du système de gestion de la qualité du cabinet sont portées à l'attention du cabinet et sont résolues ; (Réf. : par. A82)

f) la documentation de la mission est constituée sans délai indu après la date du rapport de mission, et conservée et maintenue de façon appropriée pour répondre aux besoins du cabinet et pour respecter les exigences légales et réglementaires ainsi que les règles de déontologie pertinentes, ou les normes professionnelles. (Réf. : par. A83 à A85)

Ressources

32. En ce qui concerne la façon dont il convient d'obtenir, de développer, d'utiliser, de maintenir, de répartir et d'affecter les ressources en temps opportun pour permettre la conception, la mise en place et le fonctionnement du système de gestion de la qualité, le cabinet doit se fixer les objectifs en matière de qualité suivants : (Réf. : par. A86 et A87)

Ressources humaines

a) le cabinet veille à l'embauche, au perfectionnement et à la rétention de ses membres, et ceux-ci ont la compétence et les capacités pour : (Réf. : par. A88 à A90)

   i) réaliser systématiquement des missions de qualité, notamment l'expérience ou les connaissances qui sont pertinentes eu égard aux missions que le cabinet réalise,

   ii) réaliser des activités ou s'acquitter de responsabilités en lien avec le fonctionnement du système de gestion de la qualité du cabinet ;

b) les membres du cabinet démontrent, par leurs actions et leurs comportements, un engagement qualité, acquièrent et maintiennent la compétence appropriée pour remplir leurs fonctions, et sont tenus responsables ou obtiennent de la reconnaissance par le truchement d'évaluations en temps opportun, de la rémunération, de promotions et d'autres mesures incitatives ; (Réf. : par. A91 à A93)

c) le cabinet fait appel à des personnes externes (c'est-à-dire des personnes provenant de son réseau, d'un autre cabinet membre du réseau ou d'un fournisseur de services) lorsqu'il ne peut trouver parmi ses membres les personnes appropriées ou des effectifs suffisants pour faire fonctionner son système de gestion de la qualité ou réaliser les missions ; (Réf. : par. A94)

d) à chaque mission est affectée une équipe de mission dont les membres, y compris l'associé responsable de la mission, ont la compétence et les capacités appropriées, notamment suffisamment de temps, pour réaliser systématiquement des missions de qualité ; (Réf. : par. A88, A89 et A95 à A97)

e) les personnes affectées à la réalisation d'activités dans le cadre du système de gestion de la qualité ont la compétence et les capacités appropriées, notamment suffisamment de temps, pour réaliser ces activités ;

Ressources technologiques

f) les ressources technologiques appropriées sont obtenues ou développées, mises en place, maintenues et utilisées pour permettre de faire fonctionner le système de gestion de la qualité du cabinet et de réaliser les missions ; (Réf. : par. A98 à A101 et A104)

Ressources intellectuelles

g) les ressources intellectuelles appropriées sont obtenues ou développées, mises en place, maintenues et utilisées pour permettre de faire fonctionner le système de gestion de la qualité du cabinet et de réaliser systématiquement des missions de qualité, et ces ressources intellectuelles sont conformes aux normes professionnelles et aux exigences légales et réglementaires applicables, s'il y a lieu ; (Réf. : par. A102 à A104)

Fournisseurs de services

h) les ressources humaines, technologiques ou intellectuelles provenant de fournisseurs de services conviennent à l'utilisation qui en est faite en lien avec le système de gestion de la

qualité du cabinet ou pour la réalisation de missions compte tenu des objectifs en matière de qualité énoncés aux alinéas 32 d), e), f) et g). (Réf. : par. A105 à A108)

Informations et communications

33. En ce qui concerne l'obtention, la production ou l'utilisation d'informations concernant le système de gestion de la qualité, et la communication de ces informations en temps opportun au sein du cabinet et aux parties externes pour permettre la conception, la mise en place et le fonctionnement du système de gestion de la qualité, le cabinet doit établir les objectifs en matière de qualité suivants : (Réf. : par. A109)

    a) le système d'information assure l'identification, la saisie, le traitement et la maintenance d'informations pertinentes et fiables qui soutiennent le système de gestion de la qualité, que ces informations proviennent de sources internes ou externes ; (Réf. : par. A110 et A111)

    b) la culture du cabinet contribue à la reconnaissance et au renforcement de la responsabilité des membres du cabinet à l'égard de l'échange d'informations, tant avec le cabinet qu'entre eux ; (Réf. : par. A112)

    c) des informations pertinentes et fiables sont communiquées à l'échelle du cabinet et aux équipes de mission, ce qui signifie, entre autres, que : (Réf. : par. A112)

        i) les membres du cabinet et les équipes de mission reçoivent des informations dont la nature, le calendrier et l'étendue leur permettent de comprendre leurs responsabilités – que ce soit concernant la réalisation d'activités dans le cadre du système de gestion de la qualité ou la réalisation de missions –, et de s'en acquitter,

        ii) les membres du cabinet et les équipes de mission communiquent des informations au cabinet lorsqu'ils réalisent des activités dans le cadre du système de gestion de la qualité ou qu'ils réalisent des missions ;

    d) des informations pertinentes et fiables sont communiquées aux parties externes, ce qui signifie, entre autres, que :

        i) le cabinet communique des informations à son réseau ou au sein de celui-ci, ou à des fournisseurs de services, le cas échéant, pour permettre au réseau ou aux fournisseurs de services de s'acquitter de leurs responsabilités à l'égard des exigences du réseau ou des services du réseau, ou des ressources qu'ils procurent, (Réf. : par. A113)

        ii) des informations sont communiquées à des parties externes lorsque l'exigent des textes légaux ou réglementaires ou des normes professionnelles, ou pour aider les parties externes à comprendre le système de gestion de la qualité. (Réf. : par. A114 et A115)

Réponses spécifiées

34. Les réponses que le cabinet conçoit et met en œuvre pour se conformer au paragraphe 26 doivent comprendre les suivantes : (Réf. : par. A116)

    a) le cabinet établit des politiques ou des procédures :

        i) d'identification et d'évaluation des menaces pour la conformité aux règles de déontologie pertinentes, et de réponse à ces menaces, (Réf. : par. A117)

ii) d'identification, de communication, d'évaluation et de signalement des manquements aux règles de déontologie pertinentes, et de réponse appropriée en temps opportun aux causes et aux conséquences de ces manquements ; (Réf. : par. A118 et A119)

b) le cabinet obtient, au moins une fois l'an, une confirmation, consignée dans la documentation, de la conformité aux règles d'indépendance de la part de tous les membres du cabinet tenus d'être indépendants selon les règles de déontologie pertinentes ;

c) le cabinet établit des politiques ou des procédures pour la réception, l'investigation et le règlement des plaintes et des allégations concernant tout défaut d'effectuer les travaux conformément aux normes professionnelles et aux exigences légales et réglementaires applicables, ou concernant la non-conformité aux politiques ou aux procédures du cabinet établies en application de la présente norme ISQM ; (Réf. : par. A120 et A121)

d) le cabinet établit des politiques ou des procédures qui traitent des circonstances dans lesquelles :

i) il prend connaissance, après avoir décidé d'accepter ou de maintenir une relation client ou une mission spécifique, d'informations qui l'auraient autrement conduit à refuser ou à interrompre la relation client ou à refuser la mission spécifique s'il en avait pris connaissance avant de prendre sa décision, (Réf. : par. A122 et A123)

ii) le cabinet est tenu, en vertu de textes légaux ou réglementaires, d'accepter une relation client ou une mission spécifique ; (Réf. : par. A123)

e) le cabinet établit des politiques ou des procédures qui : (Réf. : par. A124 à A126)

i) exigent que la façon dont le système de gestion de la qualité aide à réaliser systématiquement des missions d'audit de qualité fasse partie des questions abordées dans les communications avec les responsables de la gouvernance lors de l'audit des états financiers d'une entité cotée, (Réf. : par. A127 à A129)

ii) précisent les circonstances dans lesquelles il est par ailleurs approprié de communiquer avec des parties externes concernant le système de gestion de la qualité du cabinet, (Réf. : par. A130)

iii) traitent de la question des informations à inclure dans les communications externes mentionnées aux sous-alinéas 34 e)i) et ii), en précisant notamment la nature, le calendrier et l'étendue de ces communications ainsi que la forme qu'il convient de leur donner ; (Réf. : par. A131 et A132)

f) le cabinet établit des politiques ou des procédures qui portent sur les revues de la qualité des missions conformes à la norme ISQM 2 et qui exigent la réalisation d'une revue de la qualité de la mission pour :

i) les audits d'états financiers d'entités cotées,

ii) les audits ou les autres missions pour lesquels la réalisation d'une revue de la qualité de la mission est exigée par les textes légaux ou réglementaires, (Réf. : par. A133)

iii) les audits ou les autres missions pour lesquels le cabinet détermine qu'une revue de la qualité de la mission constitue une réponse appropriée à un ou plusieurs risques liés à

la qualité. (Réf. : par. A134 à A137)

Processus de suivi et de prise de mesures correctives

35. Le cabinet doit établir un processus de suivi et de prise de mesures correctives qui : (Réf. : par. A138)

    a) fournit en temps opportun des informations pertinentes et fiables sur la conception, la mise en place et le fonctionnement du système de gestion de la qualité ;

    b) permet de prendre des mesures appropriées en réponse aux déficiences relevées, de sorte que ces déficiences soient corrigées en temps opportun.

Conception et réalisation des activités de suivi

36. Le cabinet doit concevoir et réaliser des activités de suivi afin de disposer d'une base pour l'identification des déficiences.

37. Le cabinet doit déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des activités de suivi en tenant compte : (Réf. : par. A139 à A142)

    a) des raisons qui sous-tendent les évaluations des risques liés à la qualité ;

    b) de la conception des réponses ;

    c) de la conception du processus d'évaluation des risques et du processus de suivi et de prise de mesures correctives du cabinet ; (Réf. : par. A143 et A144)

    d) des changements dans le système de gestion de la qualité ; (Réf. : par. A145)

    e) des résultats des activités de suivi antérieures ainsi que de la question de savoir si ces activités demeurent pertinentes aux fins d'évaluation du système de gestion de la qualité du cabinet et si les mesures correctives prises en réponse aux déficiences relevées antérieurement ont été efficaces ; (Réf. : par. A146 et A147)

    f) des autres informations pertinentes, dont les plaintes et allégations concernant tout défaut d'effectuer les travaux conformément aux normes professionnelles et aux exigences légales et réglementaires applicables, ou concernant la non-conformité aux politiques ou aux procédures du cabinet établies en application de la présente norme ISQM, ainsi que les informations découlant d'inspections externes ou provenant de fournisseurs de services. (Réf. : par. A148 à A150)

38. Le cabinet doit inclure dans ses activités de suivi l'inspection de missions achevées, et doit déterminer quelles missions et quels associés responsables de missions il convient de choisir. Pour ce faire, le cabinet doit : (Réf. : par. A141 et A151 à A154)

    a) tenir compte des éléments mentionnés au paragraphe 37 ;

    b) prendre en considération la nature, le calendrier et l'étendue des autres activités de suivi que réalise le cabinet, et se demander quelles sont les missions et qui sont les associés responsables de missions visés par ces autres activités ;

    c) sélectionner, selon le cycle qu'il aura lui-même déterminé, au moins une mission achevée pour chaque associé responsable de mission.

39. Le cabinet doit établir des politiques ou des procédures qui :

    a) exigent des personnes qui réalisent les activités de suivi qu'elles aient la compétence et les capacités, notamment suffisamment de temps, pour réaliser efficacement ces activités ;

    b) traitent de l'objectivité des personnes qui réalisent les activités de suivi. Ces politiques ou procédures doivent interdire aux membres de l'équipe de mission et au responsable de la revue de la qualité de la mission d'effectuer une inspection relative à cette même mission. (Réf. : par. A155 et A156)

Évaluation des constatations et identification des déficiences

40. Le cabinet doit évaluer les constatations pour déterminer s'il existe des déficiences, y compris dans le processus de suivi et de prise de mesures correctives. (Réf. : par. A157 à A162)

Évaluation des déficiences relevées

41. Le cabinet doit évaluer la gravité et le caractère généralisé des déficiences relevées. Pour ce faire, il doit : (Réf. : par. A161, A163 et A164)

    a) procéder à des investigations quant aux causes profondes des déficiences relevées. Lorsqu'il détermine la nature, le calendrier et l'étendue des procédures à mettre en œuvre à cette fin, le cabinet doit tenir compte de la nature des déficiences relevées et de leur gravité potentielle ; (Réf. : par. A165 à A169)

    b) évaluer les effets des déficiences relevées, considérées individuellement ou collectivement, sur le système de gestion de la qualité.

Réponses aux déficiences relevées

42. Le cabinet doit, en réponse aux déficiences relevées, concevoir et mettre en œuvre des mesures correctives fondées sur les résultats de l'analyse des causes profondes. (Réf. : par. A170 à A172)

43. La ou les personnes auxquelles a été attribuée la responsabilité fonctionnelle à l'égard du processus de suivi et de prise de mesures correctives doivent :

    a) évaluer si les mesures correctives sont conçues de manière appropriée pour répondre aux déficiences relevées et à leurs causes profondes, et déterminer si ces mesures ont été mises en œuvre ;

    b) évaluer si les mesures correctives mises en œuvre en réponse aux déficiences relevées antérieurement sont efficaces.

44. Si l'évaluation indique que les mesures correctives n'ont pas été conçues ou mises en œuvre de façon appropriée ou qu'elles ne sont pas efficaces, la ou les personnes auxquelles a été attribuée la responsabilité fonctionnelle à l'égard du processus de suivi et de prise de mesures correctives doivent s'assurer, par des moyens appropriés, que les mesures correctives font l'objet de modifications appropriées, de manière à être efficaces.

Constatations à propos d'une mission particulière

45. Si les constatations indiquent que des procédures requises ont été omises lors de la réalisation d'une mission ou que le rapport délivré pourrait être inapproprié, le cabinet doit mettre en œuvre certaines réponses, dont les suivantes : (Réf. : par. A173)

    a) prendre les mesures appropriées pour se conformer aux normes professionnelles pertinentes et aux exigences légales et réglementaires applicables ;

    b) lorsque le rapport est jugé inapproprié, examiner les incidences et prendre les mesures appropriées, notamment envisager l'obtention d'un avis juridique.

Communications continues relatives au processus de suivi et de prise de mesures correctives

46. La ou les personnes auxquelles a été attribuée la responsabilité fonctionnelle à l'égard du processus de suivi et de prise de mesures correctives doivent communiquer en temps opportun ce qui suit à la ou aux personnes auxquelles ont été attribuées la responsabilité ultime et l'obligation ultime de rendre compte à l'égard du système de gestion de la qualité, ainsi qu'à la ou aux personnes auxquelles a été attribuée la responsabilité fonctionnelle du système de gestion de la qualité : (Réf. : par. A174)

    a) une description des activités de suivi réalisées ;

    b) les déficiences relevées, y compris la gravité et le caractère généralisé ou non de ces déficiences ;

    c) les mesures correctives visant à répondre aux déficiences relevées.

47. Le cabinet doit communiquer les informations décrites au paragraphe 46 aux équipes de mission et aux autres personnes auxquelles ont été attribuées des activités dans le cadre du système de gestion de la qualité, afin qu'elles puissent prendre sans délai les mesures appropriées en fonction de leurs responsabilités.

Exigences du réseau ou services du réseau

48. Lorsque le cabinet appartient à un réseau, il doit acquérir une compréhension, s'il y a lieu : (Réf. : par. A19 et A175)

    a) des exigences établies par le réseau quant au système de gestion de la qualité du cabinet, notamment celles obligeant le cabinet à mettre en place ou à utiliser des ressources ou des services conçus ou autrement fournis par le réseau ou par l'intermédiaire de celui-ci (c'est-à-dire les exigences du réseau) ;

    b) des ressources ou des services qui sont fournis par le réseau et qu'il choisit de mettre en place ou d'utiliser dans la conception, la mise en place ou le fonctionnement de son système de gestion de la qualité (c'est-à-dire les services du réseau) ;

    c) de ses responsabilités à l'égard des mesures à prendre pour mettre en application les exigences du réseau ou pour utiliser les services du réseau. (Réf. : par. A176)

    Le cabinet demeure responsable de son propre système de gestion de la qualité, y compris des jugements professionnels portés dans le cadre de la conception, de la mise en place et du

fonctionnement de ce système. Il doit s'assurer que la conformité aux exigences du réseau ou l'utilisation des services du réseau ne va pas à l'encontre des exigences de la présente norme ISQM. (Réf. : par. A177)

49. Compte tenu de la compréhension acquise conformément au paragraphe 48, le cabinet doit :

    a) déterminer en quoi les exigences du réseau ou les services du réseau sont pertinents et comment ils sont pris en compte au regard de son propre système de gestion de la qualité, y compris la façon dont il convient de mettre les exigences en application ou de mettre les services en place ; (Réf. : par. A178)

    b) évaluer s'il doit adapter ou compléter les exigences du réseau ou les services du réseau afin qu'ils conviennent à l'utilisation qui en sera faite dans son propre système de gestion de la qualité, et dans l'affirmative, comment il doit le faire. (Réf. : par. A179 et A180)

Activités de suivi réalisées par le réseau en lien avec le système de gestion de la qualité du cabinet

50. Lorsque le réseau réalise des activités de suivi en lien avec le système de gestion de la qualité du cabinet, ce dernier doit :

    a) déterminer l'incidence de ces activités sur la nature, le calendrier et l'étendue de ses propres activités de suivi réalisées conformément aux paragraphes 36 à 38 ;

    b) déterminer les responsabilités du cabinet à l'égard des activités de suivi, y compris les mesures connexes à prendre, le cas échéant ;

    c) dans le cadre de l'évaluation des constatations et de l'identification des déficiences qu'il effectue selon le paragraphe 40, obtenir en temps opportun des informations sur les résultats des activités de suivi réalisées par le réseau. (Réf. : par. A181)

Activités de suivi réalisées par le réseau auprès des cabinets membres du réseau

51. Le cabinet doit :

    a) acquérir une compréhension de la portée globale qu'ont les activités de suivi réalisées par le réseau auprès des cabinets membres du réseau – dont celles visant à vérifier que les exigences du réseau ont été mises en application de façon appropriée à l'échelle des cabinets membres –, et de la façon dont le réseau communiquera au cabinet des informations sur les résultats de ses activités de suivi ;

    b) au moins une fois l'an, obtenir auprès du réseau des informations sur les résultats globaux des activités de suivi réalisées par celui-ci auprès des cabinets membres du réseau, le cas échéant, et : (Réf. : par. A182 à A184)

        i) communiquer ces informations aux équipes de mission et aux autres personnes auxquelles ont été attribuées des activités dans le cadre du système de gestion de la qualité, s'il y a lieu, afin qu'elles puissent prendre sans délai les mesures appropriées en fonction de leurs responsabilités,

        ii) examiner l'incidence de ces informations sur le système de gestion de la qualité du cabinet.

Déficiences relevées par le cabinet dans les exigences du réseau ou les services du réseau

52. Si le cabinet relève une déficience dans les exigences du réseau ou les services du réseau, il doit : (Réf. : par. A185)

    a) communiquer au réseau des informations pertinentes sur cette déficience ;

    b) selon le paragraphe 42, concevoir et mettre en œuvre des mesures correctives pour remédier aux effets de cette déficience. (Réf. : par. A186)

Évaluation du système de gestion de la qualité

53. La ou les personnes auxquelles ont été attribuées la responsabilité ultime et l'obligation ultime de rendre compte à l'égard du système de gestion de la qualité doivent évaluer ce système au nom du cabinet. L'évaluation doit avoir lieu à un moment précis, au moins une fois l'an. (Réf. : par. A187 à A189)

54. En fonction de l'évaluation, la ou les personnes auxquelles ont été attribuées la responsabilité ultime et l'obligation ultime de rendre compte à l'égard du système de gestion de la qualité doivent conclure, au nom du cabinet : (Réf. : par. A190 et A195)

    a) soit que le système de gestion de la qualité fournit au cabinet l'assurance raisonnable que les objectifs du système sont atteints ; (Réf. : par. A191)

    b) soit que le système de gestion de la qualité – exception faite des éléments liés aux déficiences relevées ayant une incidence grave, mais non généralisée, sur la conception, la mise en place et le fonctionnement du système – fournit au cabinet l'assurance raisonnable que les objectifs du système sont atteints ; (Réf. : par. A192)

    c) soit que le système de gestion de la qualité ne fournit pas au cabinet l'assurance raisonnable que les objectifs du système sont atteints. (Réf. : par. A192 à A194)

55. Si la ou les personnes auxquelles ont été attribuées la responsabilité ultime et l'obligation ultime de rendre compte à l'égard du système de gestion de la qualité tirent la conclusion mentionnée soit à l'alinéa 54 b), soit à l'alinéa 54 c), le cabinet doit : (Réf. : par. A196)

    a) prendre sans délai les mesures appropriées ;

    b) communiquer ces mesures :

        i) aux équipes de mission et aux autres personnes auxquelles ont été attribuées des activités dans le cadre du système de gestion de la qualité, dans la mesure où cela relève de leur compétence, (Réf. : par. A197)

        ii) aux parties externes concernées, conformément aux politiques ou aux procédures du cabinet exigées à l'alinéa 34 e). (Réf. : par. A198)

56. Le cabinet doit réaliser des évaluations périodiques de la performance de la ou des personnes auxquelles ont été attribuées la responsabilité ultime et l'obligation ultime de rendre compte à l'égard du système de gestion de la qualité, et de la ou des personnes auxquelles a été attribuée la responsabilité fonctionnelle à l'égard du système de gestion de la qualité. Pour ce faire, le cabinet doit tenir compte de l'évaluation du système de gestion de la qualité. (Réf. : par. A199 à A201)

Documentation

57. Le cabinet doit préparer, à l'égard de son système de gestion de la qualité, une documentation qui soit suffisante pour : (Réf. : par. A202 à A204)

    a) contribuer à ce que les membres du cabinet aient une compréhension uniforme du système de gestion de la qualité, notamment une compréhension de leurs rôles et responsabilités à l'égard de ce système et de la réalisation de missions ;

    b) favoriser l'uniformité de la mise en œuvre et du fonctionnement des réponses ;

    c) fournir la preuve de la conception, de la mise en œuvre et du fonctionnement des réponses, afin que la ou les personnes auxquelles ont été attribuées la responsabilité ultime et l'obligation ultime de rendre compte à l'égard du système de gestion de la qualité puissent étayer leur évaluation de ce système.

58. La documentation que prépare le cabinet doit comprendre :

    a) l'identification de la ou des personnes auxquelles ont été attribuées la responsabilité ultime et l'obligation ultime de rendre compte à l'égard du système de gestion de la qualité, et de la ou des personnes auxquelles a été attribuée la responsabilité fonctionnelle à l'égard de ce système ;

    b) les objectifs en matière de qualité du cabinet et les risques liés à la qualité ; (Réf. : par. A205)

    c) une description des réponses du cabinet et de la manière dont elles atténuent les risques liés à la qualité ;

    d) en ce qui concerne le processus de suivi et de prise de mesures correctives :

        i) la preuve des activités de suivi réalisées,

        ii) l'évaluation des constatations ainsi que les déficiences relevées et leurs causes profondes,

        iii) les mesures correctives visant à répondre aux déficiences relevées, et l'évaluation de la conception et de la mise en œuvre de ces mesures,

        iv) les communications à propos du suivi et de la prise de mesures correctives ;

    e) le fondement de la conclusion tirée en application du paragraphe 54.

59. Le cabinet doit documenter les éléments mentionnés au paragraphe 58 qui concernent des exigences du réseau ou des services du réseau, ainsi que l'évaluation des exigences du réseau ou des services du réseau qu'il effectue conformément à l'alinéa 49 b). (Réf. : par. A206)

60. Le cabinet doit fixer, pour la documentation relative au système de gestion de la qualité, un délai de conservation qui soit suffisant pour lui permettre de faire le suivi de la conception, de la mise en place et du fonctionnement de son système de gestion de la qualité, ou un délai plus long si des textes légaux ou réglementaires l'exigent.

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Champ d'application de la présente norme ISQM (Réf. : par. 3 et 4)

A1. D'autres prises de position de l'IAASB, dont les normes ISRE 2400 (révisée)[5] et ISAE 3000 (révisée)[6], établissent aussi des exigences visant l'associé responsable de la mission en matière de gestion de la qualité au niveau de la mission.

A2. Le Code de l'IESBA[7] contient des exigences et des modalités d'application permettant aux professionnels comptables de s'acquitter de leur responsabilité d'agir dans l'intérêt public. Comme l'indique le paragraphe 15, dans le contexte de la réalisation de missions tel qu'il est décrit dans la présente norme ISQM, réaliser systématiquement des missions de qualité fait partie intégrante de cette responsabilité du professionnel comptable.

Système de gestion de la qualité du cabinet (Réf. : par. 6 à 9)

A3. Le cabinet peut employer une terminologie ou un cadre différents pour décrire les composantes de son système de gestion de la qualité.

A4. Voici quelques exemples d'interrelations qui existent entre les composantes :

- Le processus d'évaluation des risques du cabinet définit le processus que le cabinet doit suivre pour la mise en place d'une approche fondée sur les risques à l'égard du système de gestion de la qualité.
- La composante « gouvernance et leadership » établit l'environnement sur lequel s'appuie le système de gestion de la qualité.
- Les composantes « ressources » et « informations et communications » permettent la conception, la mise en place et le fonctionnement du système de gestion de la qualité.
- Le processus de suivi et de prise de mesures correctives est conçu de manière à permettre le suivi de l'ensemble du système de gestion de la qualité, et ses résultats procurent des informations utiles pour le processus d'évaluation des risques du cabinet.
- Il peut exister des relations entre des éléments précis, par exemple certains aspects des règles de déontologie pertinentes concernent l'acceptation et le maintien de relations clients et de missions spécifiques.

A5. Une assurance raisonnable est obtenue lorsque le système de gestion de la qualité ramène à un niveau suffisamment faible le risque que les objectifs énoncés aux alinéas 14 a) et b) ne soient pas atteints. L'assurance raisonnable ne correspond pas à un niveau absolu d'assurance, en raison des limites inhérentes à un système de gestion de la qualité. Ces limites tiennent entre autres à la

---

5 Norme internationale de missions d'examen limité (ISRE) 2400 (révisée), *Engagements to Review Historical Financial Statements*.

6 Norme internationale de missions d'assurance (ISAE) 3000 (révisée), *Missions d'assurance autres que les audits ou examens limités d'informations financières historiques*.

7 *International Code of Ethics for Professional Accountants (including International Independence Standards)* du Conseil des normes internationales de déontologie comptable (le Code de l'IESBA).

possibilité que des erreurs de jugement surviennent dans la prise de décisions et que des défaillances se produisent dans le système de gestion de la qualité du cabinet à cause d'erreurs ou de comportements humains ou de défaillances des applications informatiques, par exemple.

Autorité de la présente norme ISQM (Réf. : par. 12)

A6. L'objectif défini dans la présente norme ISQM permet de situer les exigences de cette norme et d'établir le résultat visé par celle-ci, afin d'aider le cabinet à comprendre ce qu'il lui faut accomplir et, au besoin, les moyens pour y parvenir.

A7. Les exigences de la présente norme ISQM sont marquées par l'emploi du verbe « devoir ».

A8. Les modalités d'application et autres commentaires explicatifs fournissent un complément d'explications sur les exigences de la norme ainsi que des indications de mise en œuvre. Ces dispositions peuvent notamment apporter :

- des précisions sur le sens ou la portée d'une exigence ;
- des exemples d'application des exigences.

Même si de telles indications n'imposent pas en soi d'exigences, elles sont utiles à une bonne application des exigences. Les modalités d'application et autres commentaires explicatifs peuvent également contenir des informations générales sur certains points dont traite la présente norme ISQM. Lorsqu'il y a lieu, des considérations additionnelles propres aux organisations qui auditent des entités du secteur public figurent dans les modalités d'application et autres commentaires explicatifs. Ces considérations additionnelles facilitent l'application des exigences de la présente norme ISQM. Cependant, elles ne limitent pas ni ne réduisent la responsabilité qui incombe au cabinet d'appliquer les exigences de la présente norme ISQM et de s'y conformer.

A9. La présente norme ISQM explique, dans la partie intitulée « Définitions », le sens donné à certains termes aux fins de son application. Ces définitions sont fournies en vue de favoriser l'uniformité d'application et d'interprétation de la présente norme ISQM, mais elles ne sont pas censées prévaloir sur des définitions établies à d'autres fins, que ce soit dans les textes légaux ou réglementaires ou ailleurs. Les termes définis dans la présente norme ISQM se trouvent dans le glossaire des normes internationales de l'IAASB, qui est inclus dans le *Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements* publié par l'IFAC. Le glossaire explique également d'autres termes utilisés dans les normes ISQM, afin de favoriser la cohérence et l'uniformité des interprétations et des traductions.

Définitions

Déficience (Réf. : alinéa 16 a))

A10. L'identification des déficiences par le cabinet se fait par l'évaluation des constatations. Une déficience peut être associée à une ou plusieurs constatations.

A11. Lorsqu'une déficience relevée concerne un risque lié à la qualité, ou une combinaison de risques liés à la qualité, qui n'a pas été identifié ou adéquatement évalué, il est aussi possible que la ou les réponses à ce risque ou à cette combinaison de risques aient été omises ou n'aient pas été conçues ou mises en œuvre de manière appropriée.

A12. Les autres aspects du système de gestion de la qualité se rapportent aux exigences de la présente norme ISQM qui portent sur :

- l'attribution des responsabilités (paragraphes 20 à 22) ;
- le processus d'évaluation des risques du cabinet ;
- le processus de suivi et de prise de mesures correctives ;
- l'évaluation du système de gestion de la qualité.

Exemples de déficiences liées à d'autres aspects du système de gestion de la qualité

- Le processus d'évaluation des risques du cabinet ne permet pas l'identification des informations dont le cabinet a besoin pour reconnaître les changements touchant la nature et les circonstances du cabinet ou des missions qu'il réalise, et pour savoir s'il faut ajouter des objectifs en matière de qualité, prendre en considération d'autres risques liés à la qualité, ou modifier les réponses en conséquence.
- Le processus de suivi et de prise de mesures correctives du cabinet n'est pas conçu ou n'est pas mis en œuvre de manière à :
  - fournir en temps opportun des informations pertinentes et fiables sur la conception, la mise en place et le fonctionnement du système de gestion de la qualité ;
  - permettre au cabinet de prendre des mesures appropriées en réponse aux déficiences relevées, de sorte que ces déficiences soient corrigées en temps opportun.
- La ou les personnes auxquelles ont été attribuées la responsabilité ultime et l'obligation ultime de rendre compte à l'égard du système de gestion de la qualité ne font pas l'évaluation annuelle de ce système.

Équipe de mission (Réf. : alinéa 16 f))

A13. La norme ISA 220 (révisée)[8] fournit des indications sur l'application de la définition du terme « équipe de mission » dans le contexte de la réalisation d'un audit d'états financiers.

Inspections externes (Réf. : alinéa 16 g))

A14. Il peut arriver, dans certains cas, qu'une autorité de surveillance externe entreprenne d'autres types d'inspections, par exemple des revues thématiques qui portent, pour un ensemble déterminé de cabinets, sur des aspects précis des missions d'audit ou des pratiques à l'échelle du cabinet.

Constatations (Réf. : alinéa 16 h))

A15. Le cabinet peut, grâce aux constatations qui ont été accumulées dans le cadre des activités de suivi ou des inspections externes, ou qui proviennent d'autres sources pertinentes, faire d'autres observations au sujet de son système de gestion de la qualité. Il peut, par exemple, constater que son système donne des résultats positifs, ou encore trouver des points à améliorer ou à renforcer.

[8] Norme ISA 220 (révisée), paragraphes A15 à A25.

Des explications sur la façon dont le cabinet peut utiliser ces autres observations sont fournies au paragraphe A158.

A16. Des exemples d'informations provenant d'autres sources pertinentes sont présentés au paragraphe A148.

A17. Les activités de suivi comprennent le suivi au niveau des missions, notamment l'inspection de missions. Par ailleurs, les inspections externes et d'autres sources pertinentes peuvent aussi fournir des informations se rapportant à des missions spécifiques. Les constatations au niveau des missions font donc partie des informations sur la conception, la mise en place et le fonctionnement du système de gestion de la qualité, dans la mesure où elles peuvent mener à des constatations par rapport à ce système.

Cabinet (Réf. : alinéa 16 i))

A18. La définition du terme « cabinet » énoncée dans les règles de déontologie pertinentes peut être différente de celle de la présente norme ISQM.

Réseau (Réf. : alinéa 16 l) et par. 48)

A19. Les réseaux et les cabinets qui en sont membres peuvent être structurés de diverses façons. Par exemple, à l'égard du système de gestion de la qualité du cabinet :

- le réseau peut établir des exigences en ce qui concerne ce système ou fournir des services que le cabinet utilise dans celui-ci ou dans la réalisation de ses missions ;
- d'autres cabinets membres du réseau peuvent fournir des services (par exemple des ressources) que le cabinet utilise dans son système de gestion de la qualité ou dans la réalisation de ses missions ;
- d'autres structures ou organisations faisant partie du réseau peuvent établir des exigences en ce qui concerne ce système ou fournir des services.

Dans la présente norme ISQM, les exigences ou les services qui viennent du réseau, d'un autre cabinet membre du réseau ou d'une autre structure ou organisation faisant partie du réseau sont considérés comme « des exigences du réseau ou des services du réseau ».

Membres du cabinet (Réf. : alinéa 16 n))

A20. Le cabinet peut faire appel à des personnes externes, en sus des membres du cabinet (c'est-à-dire les personnes au sein du cabinet), pour réaliser des activités en lien avec le système de gestion de la qualité ou avec la réalisation de ses missions. Les personnes externes au cabinet peuvent notamment comprendre des personnes qui proviennent d'autres cabinets membres du réseau (par exemple des personnes au sein d'un centre de services d'un cabinet membre du réseau) ou qui sont

employées par un fournisseur de services (par exemple l'auditeur d'une composante qui provient d'un cabinet ne faisant pas partie du réseau du cabinet).

A21. Les associés et le personnel professionnel au sein d'autres structures du cabinet, comme un centre de services du cabinet, font partie des membres du cabinet.

Règles de déontologie pertinentes (Réf. : alinéa 16 t) et par. 29)

A22. Les règles de déontologies pertinentes qui s'appliquent dans le cadre d'un système de gestion de la qualité peuvent varier selon la nature et les circonstances du cabinet et des missions qu'il réalise. Ces règles peuvent comporter une définition du terme « professionnel comptable », comme c'est le cas du Code de l'IESBA, lequel précise en outre la portée des dispositions applicables aux professionnels comptables exerçant en cabinet ainsi que de celles applicables à leur cabinet.

A23. Le Code de l'IESBA traite des circonstances dans lesquelles un texte législatif ou réglementaire empêche le professionnel comptable de se conformer à certaines parties du Code de l'IESBA. Il indique également que, dans certains pays ou territoires, il peut y avoir des dispositions légales ou réglementaires qui diffèrent ou qui vont au-delà des dispositions du Code et que les professionnels comptables exerçant dans ces pays ou territoires doivent être au fait de ces différences et se conformer aux dispositions les plus strictes, à moins qu'un texte légal ou réglementaire ne l'interdise.

A24. Certaines dispositions des règles de déontologie pertinentes pourraient ne s'appliquer qu'aux personnes dans le contexte de la réalisation d'une mission, et non au cabinet lui-même. Par exemple :

- la Partie 2 du Code de l'IESBA s'applique aux personnes qui sont des professionnels comptables exerçant en cabinet, lorsqu'elles réalisent des activités professionnelles dans le cadre de leur relation avec le cabinet, que ce soit en tant que sous-traitants, employés ou propriétaires, et peut donc être pertinente dans le contexte de la réalisation d'une mission ;
- certaines exigences énoncées dans les Parties 3 et 4 du Code de l'IESBA s'appliquent aussi à ces personnes lorsqu'elles réalisent des activités professionnelles pour des clients.

Il peut être nécessaire que la conformité de ces personnes à de telles règles de déontologie pertinentes fasse partie des éléments visés par le système de gestion de la qualité du cabinet.

Exemple de cas où les règles de déontologie pertinentes ne s'appliquent qu'aux personnes, et non au cabinet, dans le contexte de la réalisation d'une mission

La Partie 2 du Code de l'IESBA contient des dispositions concernant les pressions exercées poussant à enfreindre les principes fondamentaux, y compris des exigences selon lesquelles nul ne doit :

- permettre à d'autres d'exercer des pressions pouvant mener à un manquement aux principes fondamentaux ;
- faire pression sur des personnes lorsqu'il sait, ou qu'il a des raisons de croire, que cela pourrait les pousser à enfreindre les principes fondamentaux.

Par exemple, il peut se présenter, pendant la réalisation d'une mission, des situations où une personne juge que l'associé responsable de la mission ou un autre membre expérimenté de l'équipe de mission a fait pression sur elle pour qu'elle enfreigne les principes fondamentaux.

Réponse (Réf. : alinéa 16 u))

A25. Les politiques sont mises en œuvre par des actions que posent les membres du cabinet et d'autres personnes (y compris les équipes de mission) dont les actions sont assujetties à ces politiques, ou par des actions que ceux-ci évitent de poser parce qu'elles vont à l'encontre des politiques du cabinet.

A26. Les procédures peuvent être imposées par des documents officiels ou par d'autres communications, ou être le résultat de comportements qui, sans être imposés, sont conditionnés par la culture du cabinet. Les applications informatiques, du fait des actions qu'elles permettent, ou d'autres aspects de l'environnement informatique du cabinet peuvent servir à faire respecter ces procédures.

A27. Si le cabinet fait appel à des personnes externes pour réaliser des activités en lien avec le système de gestion de la qualité ou avec la réalisation de ses missions, il peut avoir à concevoir d'autres politiques ou procédures portant sur les actions de ces personnes. La norme ISA 220 (révisée)[9] fournit des indications concernant les politiques ou procédures distinctes que peut avoir à élaborer le cabinet relativement aux actions des personnes externes dans le contexte d'un audit d'états financiers.

Fournisseur de services (Réf. : alinéa 16 v))

A28. Les fournisseurs de services comprennent notamment les auditeurs de composantes qui proviennent de cabinets ne faisant pas partie du réseau du cabinet.

[9] Norme ISA 220 (révisée), paragraphes A23 à A25.

Application des exigences pertinentes et conformité à celles-ci (Réf. : par. 17)

A29. *Exemples de cas où une exigence de la présente norme ISQM pourrait ne pas être pertinente pour le cabinet*

- Le cabinet est un professionnel exerçant à titre individuel. Dans ce cas, certaines exigences – par exemple celles concernant la structure organisationnelle ; l'attribution des rôles, responsabilités et pouvoirs au sein du cabinet ; la direction, la supervision et la revue appropriées ; et la résolution des divergences d'opinions – pourraient ne pas être pertinentes.
- Le cabinet réalise uniquement des missions de services connexes. Dans ce cas, si le cabinet n'est pas tenu de préserver son indépendance pour les missions de services connexes, certaines exigences – par exemple celle imposant d'obtenir une confirmation, consignée dans la documentation, de la conformité aux règles d'indépendance de la part de tous ses membres – ne seront pas pertinentes.

Système de gestion de la qualité

Conception, mise en place et fonctionnement d'un système de gestion de la qualité (Réf. : par. 19)

A30. La gestion de la qualité n'est pas une fonction distincte du cabinet ; elle consiste en l'intégration, à la stratégie et aux activités et processus opérationnels du cabinet, d'une culture qui promeut l'engagement qualité. La conception du système de gestion de la qualité et des activités et processus opérationnels du cabinet peut donc, lorsqu'elle est faite de manière intégrée, favoriser la cohérence de l'approche de gestion du cabinet et l'efficacité de la gestion de la qualité.

A31. Les jugements professionnels du cabinet seront vraisemblablement de meilleure qualité si les personnes qui portent ces jugements adoptent une attitude qui implique de faire preuve de scepticisme, c'est-à-dire si elles :

- tiennent compte de la source, de la pertinence et du caractère suffisant des informations obtenues sur le système de gestion de la qualité, y compris celles relatives à la nature et aux circonstances du cabinet et des missions qu'il réalise ;
- se montrent réceptives et attentives à la nécessité de procéder à une investigation plus poussée ou de mener d'autres actions.

Responsabilités (Réf. : par. 20 et 21 et alinéa 28 d))

A32. L'un des objectifs en matière de qualité associés à la composante « gouvernance et leadership » consiste à ce que la structure organisationnelle du cabinet et l'attribution des rôles, responsabilités et pouvoirs au sein de celui-ci soient appropriées pour permettre la conception, la mise en place et le fonctionnement du système de gestion de la qualité du cabinet.

A33. Bien qu'il attribue des responsabilités à l'égard de son système de gestion de la qualité, comme le prévoit le paragraphe 20, le cabinet demeure le responsable ultime de ce système et de la reddition de comptes des personnes quant aux rôles qui leur ont été confiés. Par exemple, en ce qui concerne les exigences des paragraphes 53 et 54, même si la tâche d'évaluer le système de gestion de la qualité et de tirer une conclusion est confiée par le cabinet à la ou aux personnes auxquelles ont été

attribuées la responsabilité ultime et l'obligation ultime de rendre compte à l'égard du système de gestion de la qualité, la responsabilité de cette évaluation et de cette conclusion revient au cabinet.

A34. La ou les personnes auxquelles sont attribuées les responsabilités mentionnées au paragraphe 20 sont généralement des associés du cabinet ; elles ont donc l'influence et l'autorité appropriées au sein du cabinet, comme l'exige le paragraphe 21. Toutefois, selon la structure juridique du cabinet, il se peut que ces responsabilités soient attribuées à une ou des personnes qui, sans être des associés, ont l'influence et l'autorité appropriées au sein du cabinet pour s'acquitter de la responsabilité qui leur est attribuée, grâce à des mécanismes officiels mis en place par le cabinet ou le réseau du cabinet.

A35. La façon dont les rôles, les responsabilités et les pouvoirs sont attribués peut varier d'un cabinet à l'autre, et il peut arriver que des exigences légales ou réglementaires aient une incidence sur la structure de direction et de gestion du cabinet ou sur les responsabilités attribuées. La ou les personnes auxquelles sont attribuées une ou plusieurs des responsabilités mentionnées au paragraphe 20 peuvent à leur tour attribuer des rôles, des procédures, des tâches ou la prise de mesures à d'autres personnes qui les aideront à s'acquitter de leurs responsabilités. Cependant, la responsabilité et l'obligation de rendre compte au regard des responsabilités mentionnées au paragraphe 20 demeurent celles de la ou des personnes auxquelles ces responsabilités ont été attribuées.

Exemple illustrant l'adaptabilité – Attribution des rôles et des responsabilités

- Dans un cabinet peu complexe, la responsabilité ultime et l'obligation ultime de rendre compte à l'égard du système de gestion de la qualité peuvent être attribuées à un seul associé directeur, qui assume l'entière responsabilité de la surveillance du cabinet. Cette personne peut également assumer la responsabilité à l'égard de tous les aspects du système de gestion de la qualité, y compris la responsabilité fonctionnelle à l'égard de ce système, de la conformité aux règles d'indépendance et du processus de suivi et de prise de mesures correctives.
- Dans un cabinet plus complexe, il peut exister plusieurs niveaux de direction, selon la structure organisationnelle, et la surveillance peut être assurée par un organe de direction indépendant (éventuellement constitué de personnes externes) qui ne participe pas à la gestion du cabinet. Par ailleurs, il est possible pour le cabinet d'attribuer à une ou des personnes la responsabilité fonctionnelle à l'égard de certains aspects du système de gestion de la qualité, comme la conformité aux règles de déontologie ou la gestion d'un secteur de service donné, en plus de ceux énoncés à l'alinéa 20 c).

A36. La conformité aux règles d'indépendance est essentielle dans la réalisation d'audits, d'examens limités d'états financiers ou d'autres missions d'assurance, et les parties prenantes qui s'appuient sur les rapports du cabinet s'attendent à une telle conformité. C'est à la ou aux personnes auxquelles a été attribuée la responsabilité fonctionnelle à l'égard de la conformité aux règles d'indépendance qu'incombe normalement la responsabilité de surveiller toutes les questions liées à l'indépendance

pour que soit conçue et mise en œuvre par le cabinet une approche rigoureuse et cohérente en ce qui a trait au respect de ces règles.

A37. La ou les personnes auxquelles sont attribuées une ou plusieurs des responsabilités mentionnées au paragraphe 20 peuvent faire l'objet d'autres exigences établies par des textes légaux ou réglementaires ou des normes professionnelles, notamment en ce qui concerne le permis d'exercice, la formation professionnelle ou le perfectionnement professionnel continu.

A38. Dans le cas de la ou des personnes auxquelles est attribuée la responsabilité fonctionnelle à l'égard du système de gestion de la qualité, posséder l'expérience et les connaissances appropriées signifie habituellement avoir, entre autres, une bonne compréhension des décisions et actions stratégiques du cabinet et de l'expérience concernant les activités de celui-ci.

Processus d'évaluation des risques du cabinet (Réf. : par. 23)

A39. La façon dont le cabinet conçoit son processus d'évaluation des risques peut dépendre de la nature et des circonstances du cabinet, dont sa structure et son mode d'organisation.

Exemples illustrant l'adaptabilité – Processus d'évaluation des risques du cabinet

- Dans un cabinet peu complexe, il est possible que la ou les personnes auxquelles a été attribuée la responsabilité fonctionnelle à l'égard du système de gestion de la qualité puissent, grâce à une compréhension suffisante du cabinet et des missions qu'il réalise, entreprendre elles-mêmes le processus d'évaluation des risques. Il se peut aussi que les objectifs en matière de qualité, les risques liés à la qualité et les réponses soient consignés de façon moins exhaustive qu'ils le seraient dans un cabinet plus complexe (par exemple, ils pourraient l'être dans un seul document).
- Dans un cabinet plus complexe, il peut exister un processus officiel d'évaluation des risques qui fait intervenir plusieurs personnes et qui comporte de nombreuses activités. Ce processus peut être centralisé (les objectifs en matière de qualité, les risques liés à la qualité et les réponses sont alors définis de façon centralisée pour l'ensemble des unités, des fonctions et des secteurs de service, par exemple) ou décentralisé (les objectifs en matière de qualité, les risques liés à la qualité et les réponses sont définis par l'unité, la fonction ou le secteur de service, et les résultats sont combinés au niveau du cabinet, par exemple). Le cabinet peut également se voir imposer, par son réseau, des objectifs en matière de qualité, des risques liés à la qualité et des réponses à inclure dans son système de gestion de la qualité.

A40. Le processus d'établissement des objectifs en matière de qualité, d'identification et d'évaluation des risques liés à la qualité, et de conception et de mise en œuvre de réponses est itératif, et les exigences de la présente norme ISQM ne sont pas censées être satisfaites de façon linéaire. Par exemple :

- lorsqu'il identifie et évalue les risques liés à la qualité, le cabinet peut juger nécessaire d'ajouter un ou des objectifs en matière de qualité ;
- lorsqu'il conçoit et met en œuvre des réponses, le cabinet peut se rendre compte qu'un risque lié à la qualité n'a pas été identifié ni évalué.

A41. Les sources d'informations qui permettent au cabinet d'établir des objectifs en matière de qualité, d'identifier et d'évaluer les risques liés à la qualité, et de concevoir et de mettre en œuvre des réponses font partie de la composante « informations et communications » du cabinet et comprennent :

- les résultats du processus de suivi et de prise de mesures correctives du cabinet (voir les paragraphes 42 et A171) ;
- les informations provenant du réseau ou de fournisseurs de services, notamment :
  - les informations au sujet des exigences du réseau ou des services du réseau (voir le paragraphe 48),
  - les autres informations provenant du réseau, dont celles sur les résultats des activités de suivi réalisées par le réseau auprès des cabinets qui en sont membres (voir les paragraphes 50 et 51).

D'autres informations, de sources internes ou externes, peuvent également être pertinentes dans le cadre du processus d'évaluation des risques du cabinet, notamment :

- les informations sur les plaintes et les allégations concernant tout défaut d'effectuer les travaux conformément aux normes professionnelles et aux exigences légales et réglementaires applicables, ou concernant la non-conformité aux politiques ou aux procédures du cabinet établies en application de la présente norme ISQM ;
- les résultats des inspections externes ;
- les informations mises à la disposition du cabinet par une autorité de réglementation, comme une autorité de réglementation des valeurs mobilières, au sujet des entités pour lesquelles il réalise des missions (par exemple la présence d'irrégularités dans les états financiers d'une entité ou la non-conformité à la réglementation sur les valeurs mobilières) ;
- les changements dans le système de gestion de la qualité qui ont une incidence sur d'autres aspects du système, par exemple des changements touchant les ressources du cabinet ;
- les informations provenant d'autres sources externes, comme les mesures réglementaires ou les poursuites visant le cabinet (ou d'autres cabinets du pays ou territoire concerné) qui peuvent orienter le cabinet quant à des aspects à prendre en compte.

Établissement des objectifs en matière de qualité (Réf. : par. 24)

A42. Le cabinet peut être amené à établir des objectifs en matière de qualité supplémentaires en raison d'exigences prévues dans les textes légaux ou réglementaires ou dans les normes professionnelles. Par exemple, si des textes légaux ou réglementaires l'obligent à inclure, dans sa structure de gouvernance, des personnes qui ne sont pas membres de la direction, il peut juger nécessaire d'établir des objectifs en matière de qualité supplémentaires pour tenir compte de cette exigence.

A43. Du fait de la nature et des circonstances du cabinet et de celles des missions qu'il réalise, le cabinet peut juger qu'il n'est pas nécessaire d'établir des objectifs en matière de qualité supplémentaires.

A44. Le cabinet peut établir des sous-objectifs pour mieux identifier et évaluer les risques liés à la qualité et pour mieux concevoir et mettre en œuvre des réponses.

Identification et évaluation des risques liés à la qualité (Réf. : par. 25)

A45. Des situations, événements, circonstances, actions ou inactions autres que ceux mentionnés à l'alinéa 25 a) peuvent aussi être susceptibles de nuire à l'atteinte d'un objectif en matière de qualité.

A46. La mesure dans laquelle les situations, événements, circonstances, actions ou inactions sont susceptibles de nuire à l'atteinte des objectifs en matière de qualité, et de la manière dont ils pourraient le faire. Ils ne répondent pas tous à la définition d'un risque lié à la qualité. C'est l'exercice du jugement professionnel qui aide le cabinet à déterminer si un risque en est un lié à la qualité – détermination que fera le cabinet en tenant compte du fait que le risque présente ou non une possibilité raisonnable de se concrétiser et de nuire à l'atteinte d'un ou de plusieurs objectifs en matière de qualité, lorsqu'il est pris individuellement ou cumulé avec d'autres risques.

Exemples illustrant la compréhension que peut acquérir le cabinet au sujet des situations, événements, circonstances, actions ou inactions susceptibles de nuire à l'atteinte des objectifs en matière de qualité	*Exemples de risques liés à la qualité pouvant être associés à ces situations, événements, circonstances, actions ou inactions*
• Compréhension des décisions et actions stratégiques et opérationnelles ainsi que des processus opérationnels et du modèle d'entreprise du cabinet : les grands objectifs financiers du cabinet dépendent largement de l'étendue des services fournis par le cabinet qui n'entrent pas dans le champ d'application de la présente norme ISQM.	Exemples de risques liés à la qualité se rapportant à la composante « gouvernance et leadership » : • La répartition ou l'affectation des ressources est faite d'une manière qui privilégie les services n'entrant pas dans le champ d'application de la présente norme ISQM et qui peut nuire à la qualité des missions visées par celle-ci. • Les décisions concernant les priorités sur le plan des finances et de l'exploitation ne tiennent pas compte pleinement ou adéquatement de l'importance de la qualité dans la réalisation des missions qui entrent dans le champ d'application de la présente norme ISQM.

• Compréhension du style de gestion et des caractéristiques de la direction : le cabinet est de petite taille et ne compte que quelques associés responsables de missions, qui se partagent les pouvoirs.	Exemples de risques liés à la qualité se rapportant à la composante « gouvernance et leadership » : • Les responsabilités et l'obligation de rendre compte qui incombent aux dirigeants en ce qui a trait à la qualité ne sont pas clairement définies et attribuées. • Les actions et comportements de la direction qui ne témoignent pas d'un engagement qualité ne sont pas remis en question.
• Compréhension de la complexité et des caractéristiques du fonctionnement du cabinet : il y a récemment eu fusion entre le cabinet et un concurrent.	Exemples de risques liés à la qualité se rapportant à la composante « ressources » : • Les ressources technologiques des deux cabinets ne sont peut-être pas compatibles. • Il se peut que les équipes de mission utilisent des ressources intellectuelles élaborées par l'un ou l'autre des cabinets avant la fusion et que celles-ci ne conviennent pas aux nouvelles méthodes du cabinet né de la fusion.

A47. Étant donné la nature évolutive du système de gestion de la qualité, les réponses conçues et mises en œuvre par le cabinet peuvent avoir pour conséquence des situations, événements, circonstances, actions ou inactions entraînant d'autres risques liés à la qualité. Par exemple, il se peut que l'utilisation d'une ressource (technologique, notamment) mise en place par le cabinet en réponse à un risque lié à la qualité donne lieu à d'autres risques liés à la qualité.

A48. La mesure dans laquelle un risque, pris individuellement ou cumulé avec d'autres risques, est susceptible de nuire à l'atteinte d'un ou de plusieurs objectifs en matière de qualité peut varier selon les situations, événements, circonstances, actions ou inactions à l'origine du risque, compte tenu, notamment :

- de l'incidence qu'auraient les situations, événements, circonstances, actions ou inactions sur l'atteinte du ou des objectifs en matière de qualité ;
- de la fréquence attendue de ces situations, événements, circonstances, actions ou inactions ;
- du temps qui s'écoulerait avant que les effets de ces situations, événements, circonstances, actions ou inactions ne se fassent ressentir, et de la question de savoir s'il est possible pour le cabinet de réagir pendant ce laps de temps pour atténuer les effets ;

- de la durée des effets que pourraient avoir ces situations, événements, circonstances, actions ou inactions sur l'atteinte du ou des objectifs en matière de qualité.

Dans son évaluation des risques liés à la qualité, le cabinet n'est pas obligé d'attribuer des cotes formelles, mais rien ne l'empêche de le faire.

Conception et mise en œuvre de réponses aux risques liés à la qualité (Réf. : alinéa 16 u) et par. 26)

A49. La nature, le calendrier et l'étendue des réponses sont fonction des raisons qui sous-tendent les évaluations des risques liés à la qualité, lesquelles tiennent compte de la possibilité que ces risques se concrétisent et de l'incidence qu'ils pourraient avoir sur l'atteinte d'un ou de plusieurs objectifs en matière de qualité.

A50. Les réponses conçues et mises en œuvre par le cabinet peuvent s'appliquer au niveau du cabinet ou de la mission, ou il peut y avoir une combinaison de responsabilités à l'égard des mesures à prendre au niveau du cabinet et de la mission.

> *Exemple de réponse conçue et mise en œuvre par le cabinet qui s'applique à la fois au niveau du cabinet et au niveau de la mission*
>
> Le cabinet établit des politiques ou des procédures en matière de consultation afin de préciser, entre autres, les personnes que l'équipe de mission devrait consulter – personnes qu'il désigne en s'assurant qu'elles possèdent les compétences et l'expérience appropriées – et les points particuliers au sujet desquels des consultations sont nécessaires. L'équipe de mission a la responsabilité d'identifier ces points lorsqu'ils se présentent et d'entamer la consultation, puis de mettre en œuvre les conclusions qui en ont été tirées[10].

A51. Pour assurer l'uniformité, les cabinets qui comptent beaucoup de membres ou qui sont dispersés sur le plan géographique peuvent avoir davantage besoin de politiques ou de procédures consignées en bonne et due forme.

[10] Norme ISA 220 (révisée), paragraphe 35.

Changements touchant la nature et les circonstances du cabinet ou des missions qu'il réalise (Réf. : par. 27)

A52. *Exemple illustrant l'adaptabilité – Politiques ou procédures d'identification des informations sur les changements touchant la nature et les circonstances du cabinet ou des missions qu'il réalise*

- Dans un cabinet peu complexe, les politiques ou procédures d'identification des informations sur les changements touchant la nature et les circonstances du cabinet ou des missions qu'il réalise peuvent être informelles, surtout si la ou les personnes chargées d'établir les objectifs en matière de qualité, d'identifier et d'évaluer les risques liés à la qualité, et de concevoir et de mettre en œuvre des réponses sont en mesure d'identifier ces informations dans le cours normal de leurs activités.
- Dans un cabinet plus complexe, il peut être nécessaire d'établir des politiques ou des procédures en bonne et due forme concernant l'identification et la prise en compte des informations sur les changements touchant la nature et les circonstances du cabinet ou des missions qu'il réalise. Ces politiques et procédures peuvent prévoir, par exemple, l'examen périodique de ce type d'informations et le suivi continu des tendances et des changements dans l'environnement interne et externe du cabinet.

A53. Le cabinet peut avoir à ajouter des objectifs en matière de qualité, à prendre en considération d'autres risques liés à la qualité, ou à ajouter ou à modifier des réponses dans le cadre des mesures correctives qu'il prend pour répondre, conformément au paragraphe 42, à une déficience relevée.

A54. Il est possible qu'un cabinet ait établi des objectifs en matière de qualité en plus de ceux qu'exige la présente norme ISQM. Il se peut également qu'un cabinet prenne connaissance d'informations qui l'amènent à considérer que les objectifs en matière de qualité supplémentaires qu'il a déjà établis ne sont plus nécessaires, ou qu'il y a lieu de les modifier.

Gouvernance et leadership

Engagement qualité (Réf. : alinéa 28 a))

A55. La culture du cabinet est un facteur important qui influe sur le comportement des membres du cabinet. Les règles de déontologie pertinentes établissent normalement les principes de l'éthique professionnelle, et sont traitées plus en détail dans la section de la présente norme ISQM consacrée à cette composante. Voici des exemples de valeurs et d'attitudes professionnelles :

- le professionnalisme, qui peut comprendre notamment la ponctualité, la courtoisie, le respect, la responsabilité, la réactivité et la fiabilité ;
- l'esprit d'équipe ;
- l'ouverture aux nouvelles idées et aux points de vue différents qui touchent le milieu professionnel ;
- la recherche de l'excellence ;
- la volonté d'amélioration continue (par exemple l'établissement d'attentes qui dépassent les exigences minimales, et le désir d'apprendre et de se perfectionner) ;

- la responsabilité sociale.

A56. Le processus de prise de décisions stratégiques du cabinet, y compris l'établissement de la stratégie d'entreprise, peut englober par exemple les décisions du cabinet sur le plan des finances et de l'exploitation, les objectifs financiers du cabinet, la manière dont les ressources financières sont gérées, la croissance de la part de marché du cabinet, la spécialisation dans certains secteurs et l'offre de nouveaux services. Les priorités du cabinet sur le plan des finances et de l'exploitation peuvent avoir une incidence directe ou indirecte sur l'engagement qualité. Par exemple, il est possible que les priorités sur le plan des finances et de l'exploitation autour desquelles sont articulées certaines mesures incitatives mises en place par le cabinet découragent les comportements reflétant un engagement qualité.

Direction (Réf. : alinéas 28 b) et c))

A57. Les évaluations de la performance exigées au paragraphe 56 font partie des réponses que le cabinet conçoit et met en œuvre pour que les membres de la direction assument la responsabilité et l'obligation de rendre compte à l'égard de la qualité.

A58. Les membres de la direction donnent le ton par leurs actions et leurs comportements, mais il y a aussi les actions et les communications claires, cohérentes et répétées à tous les échelons du cabinet qui contribuent collectivement à façonner la culture du cabinet et qui témoignent d'un engagement qualité.

Structure organisationnelle (Réf. : alinéa 28 d))

A59. La structure organisationnelle du cabinet peut comporter des unités d'exploitation, des processus opérationnels, des divisions, des emplacements géographiques et d'autres structures. Dans certains cas, il se peut que le cabinet concentre ou centralise ses processus ou ses activités dans un centre de services, et que des équipes de missions comprennent des membres du cabinet provenant de ce centre qui exécutent des tâches particulières de nature répétitive ou spécialisée.

Ressources (Réf. : alinéa 28 e))

A60. Dans la plupart des cas, la ou les personnes auxquelles ont été attribuées la responsabilité ultime et l'obligation ultime de rendre compte ou la responsabilité fonctionnelle à l'égard du système de gestion de la qualité sont en mesure d'influer sur la nature et l'ampleur des ressources que le cabinet obtient, développe, utilise et maintient, et sur la répartition ou l'affectation de ces ressources, y compris le moment de leur utilisation.

A61. Comme les besoins en ressources peuvent évoluer au fil du temps, il peut ne pas être faisable en pratique de tous les prévoir. La planification des ressources du cabinet peut consister à déterminer les besoins actuels et à prévoir les besoins futurs, ainsi qu'à établir des processus pour répondre aux besoins imprévisibles à mesure qu'ils apparaissent.

Règles de déontologie pertinentes (Réf. : alinéa 16 t) et par. 29)

A62. Le Code de l'IESBA énonce les principes fondamentaux de l'éthique professionnelle qui définissent le comportement attendu d'un professionnel comptable et établit les normes internationales d'indépendance. Les principes fondamentaux sont l'intégrité, l'objectivité, la compétence

professionnelle et la diligence, la confidentialité et le comportement professionnel. Le Code de l'IESBA précise aussi l'approche que le professionnel comptable doit suivre pour se conformer aux principes fondamentaux et, s'il y a lieu, aux normes internationales d'indépendance. De plus, il traite de sujets particuliers en lien avec la conformité aux principes fondamentaux. Les textes légaux ou réglementaires propres à chaque pays ou territoire peuvent aussi contenir des dispositions concernant les règles de déontologie, y compris celles qui ont trait à l'indépendance. Ce peut être le cas, par exemple, de la législation sur la protection des renseignements personnels qui a une incidence sur la confidentialité requise à l'égard de ces renseignements.

A63. Dans certains cas, les éléments qu'intègre le cabinet à son système de gestion de la qualité sont plus précis que ceux prévus par les dispositions des règles de déontologie pertinentes, ou s'y ajoutent.

Exemples d'éléments du système de gestion de la qualité du cabinet plus précis que ceux prévus par les dispositions des règles de déontologie, ou s'y ajoutant

- Le cabinet interdit l'acceptation de cadeaux et d'hospitalité de la part d'un client, même si leur valeur est négligeable et sans conséquence.
- Le cabinet fixe des périodes de rotation applicables à tous les associés responsables de missions, y compris ceux qui réalisent d'autres missions d'assurance ou de services connexes, ainsi qu'aux membres expérimentés de l'équipe de mission.

A64. D'autres composantes peuvent avoir une incidence sur la composante « règles de déontologie pertinentes » ou s'y rapporter.

Exemples de relations entre la composante « règles de déontologie pertinentes » et d'autres composantes

- La composante « informations et communications » peut englober la communication de divers éléments liés aux règles de déontologie pertinentes, notamment :
  - la communication par le cabinet des règles d'indépendance à tous les membres du cabinet et aux autres parties assujetties à ces règles ;
  - la communication par les membres du cabinet et les équipes de mission, sans crainte de représailles, d'informations pertinentes au cabinet, par exemple des situations susceptibles de créer des menaces pour l'indépendance, ou des manquements aux règles de déontologie pertinentes.
- En ce qui concerne la composante « ressources », le cabinet peut :
  - affecter des personnes à la gestion et au suivi de la conformité aux règles de déontologie pertinentes ou désigner des personnes à consulter sur des questions liées aux règles de déontologie pertinentes ;
  - utiliser des applications informatiques pour assurer le suivi de la conformité aux règles de déontologie pertinentes, notamment l'enregistrement et la maintenance d'informations sur l'indépendance.

A65. L'applicabilité des règles de déontologie pertinentes à d'autres parties dépend des dispositions de ces règles et de la façon dont le cabinet fait appel à ces autres parties dans son système de gestion de la qualité ou dans la réalisation de ses missions.

Exemples de règles de déontologie pertinentes applicables à d'autres parties

- Les règles de déontologie pertinentes peuvent comprendre des exigences en matière d'indépendance applicables aux cabinets membres du réseau ou à leur personnel. Par exemple, le Code de l'IESBA comporte des règles d'indépendance qui s'appliquent aux cabinets membres du réseau.
- Il se peut que les règles de déontologie pertinentes contiennent une définition du terme « équipe de mission » ou d'un autre terme désignant un concept semblable, et que cette définition englobe toutes les personnes qui mettent en œuvre des procédures d'assurance au cours de la mission (y compris, par exemple, l'auditeur d'une composante ou un fournisseur de services chargé d'assister à la prise d'inventaire physique dans un établissement qui se situe dans un endroit éloigné). Ces personnes peuvent donc, si elles répondent à la définition fournie dans les règles de déontologie pertinentes, être visées par les exigences de ces règles qui s'appliquent à l'équipe de mission ou à un autre concept semblable, selon le cas.
- Le principe de confidentialité peut être applicable au réseau du cabinet, à un autre cabinet membre du réseau ou à un fournisseur de services lorsque ceux-ci ont accès aux informations des clients obtenues par le cabinet.

Considérations propres au secteur public

A66. En ce qui concerne l'atteinte des objectifs en matière de qualité se rapportant à l'indépendance qui sont énoncés dans la présente norme ISQM, les auditeurs d'entités du secteur public peuvent traiter la question de l'indépendance en tenant compte du contexte propre à leur mandat dans le secteur public et des mesures législatives.

Acceptation et maintien de relations clients et de missions spécifiques

Nature et circonstances de la mission, et intégrité et valeurs éthiques du client (Réf. : sous-alinéa 30 a)i))

A67. Les informations obtenues sur la nature et les circonstances de la mission peuvent comprendre :

- le secteur d'activité de l'entité faisant l'objet de la mission et les facteurs réglementaires pertinents ;
- la nature de l'entité – par exemple ses activités, sa structure organisationnelle, sa structure de propriété, sa gouvernance, son modèle d'entreprise et ses modes de financement ;
- la nature de l'objet considéré et les critères à appliquer – par exemple, dans un contexte d'information intégrée :
  - l'objet considéré peut comprendre des informations de nature sociale ou environnementale ou des informations sur la santé et la sécurité,
  - les critères à appliquer peuvent être des mesures de la performance établies par un groupe d'experts reconnus.

A68. Les informations qu'obtient le cabinet pour étayer ses jugements sur l'intégrité et les valeurs éthiques du client peuvent comprendre l'identité et la réputation en affaires des principaux propriétaires de l'entité cliente, des dirigeants clés et des responsables de la gouvernance.

Exemples de facteurs pouvant avoir une incidence sur la nature et l'étendue des informations obtenues sur l'intégrité et les valeurs éthiques du client

- La nature de l'entité faisant l'objet de la mission, notamment la complexité de sa structure de propriété et de gestion.
- La nature des activités du client, notamment ses pratiques commerciales.
- Les informations concernant l'attitude des principaux propriétaires de l'entité cliente, des dirigeants clés et des responsables de la gouvernance au regard de questions telles que l'interprétation audacieuse des normes comptables et l'environnement de contrôle interne.
- Le fait que le client ait ou non comme priorité absolue de maintenir les honoraires du cabinet au plus bas niveau possible.
- Des indices d'une limitation de l'étendue des travaux par le client.
- Des indices que le client pourrait être impliqué dans des opérations de blanchiment d'argent ou d'autres activités criminelles.
- Les motifs ayant conduit à la nomination proposée du cabinet et au non-renouvellement du mandat du cabinet précédent.
- L'identité et la réputation en affaires des parties liées.

A69. Pour obtenir des informations, le cabinet peut se tourner vers diverses sources internes et externes, par exemple :

- dans le cas d'un client existant, des informations tirées de la mission en cours ou de missions antérieures, le cas échéant, ou des demandes d'informations adressées à des membres du cabinet qui ont réalisé d'autres missions pour ce client ;
- dans le cas d'un nouveau client, des demandes d'informations effectuées conformément aux règles de déontologie pertinentes auprès des cabinets qui fournissent ou qui ont déjà fourni des services professionnels de comptabilité au client ;
- des entretiens avec d'autres tiers tels que les banques, les conseillers juridiques et d'autres intervenants du secteur d'activité du client ;
- la vérification des antécédents dans les bases de données pertinentes (qui peuvent constituer des ressources intellectuelles). Dans certains cas, le cabinet peut avoir recours à un fournisseur de services pour la réalisation de ce contrôle.

A70. Les informations obtenues par le cabinet dans le cadre du processus d'acceptation et de maintien de relations clients et de missions spécifiques peuvent souvent être également utiles à l'équipe de mission pour planifier et réaliser la mission. Il peut arriver que des normes professionnelles exigent expressément l'obtention ou la prise en compte de telles informations par l'équipe de mission. La

norme ISA 220 (révisée)[11], par exemple, exige que l'associé responsable de la mission tienne compte des informations obtenues au cours du processus d'acceptation et de maintien de relations clients et de missions d'audit lorsqu'il planifie et réalise la mission d'audit.

A71. Les normes professionnelles ou les textes légaux ou réglementaires applicables peuvent comporter des dispositions particulières dont il faut tenir compte avant de décider d'accepter ou de maintenir une relation client ou une mission spécifique, et peuvent également exiger que le cabinet procède à des demandes d'informations auprès du cabinet attitré ou du prédécesseur au moment d'accepter la mission. Par exemple, selon la norme ISA 300[12], l'auditeur doit, avant le début d'un audit initial, communiquer avec son prédécesseur, en cas de changement d'auditeur, conformément aux règles de déontologie pertinentes. Le Code de l'IESBA comporte aussi des exigences relatives à la prise en compte des conflits d'intérêts dans le processus d'acceptation ou de maintien d'une relation client ou d'une mission spécifique et aux communications avec le cabinet attitré ou le prédécesseur au moment d'accepter une mission d'audit ou d'examen limité d'états financiers.

Capacité du cabinet de réaliser la mission (Réf. : sous-alinéa 30 a)ii))

A72. La capacité du cabinet de réaliser la mission conformément aux normes professionnelles et aux exigences légales et réglementaires applicables peut dépendre de facteurs tels que :

- la disponibilité de ressources appropriées pour réaliser la mission ;
- l'accès aux informations nécessaires pour réaliser la mission, ou aux personnes pouvant fournir ces informations ;
- la capacité du cabinet et de l'équipe de mission de s'acquitter de leurs responsabilités au regard des règles de déontologie pertinentes.

[11] Norme ISA 220 (révisée), paragraphe 23.

[12] Norme ISA 300, *Planification d'un audit d'états financiers,* alinéa 13 b).

Exemples de facteurs que le cabinet peut prendre en considération pour déterminer s'il dispose de ressources appropriées pour réaliser la mission

- Les circonstances de la mission et l'échéance prévue.
- La disponibilité de personnes qui ont la compétence et les capacités appropriées, notamment suffisamment de temps, pour réaliser la mission. Il peut s'agir :
  - de personnes qui assumeront la responsabilité globale de la direction et de la supervision de la mission ;
  - de personnes qui possèdent une connaissance du secteur d'activité, de l'objet considéré ou des critères à appliquer dans la préparation de l'information sur l'objet considéré et qui ont de l'expérience en ce qui concerne les exigences réglementaires ou les obligations d'information pertinentes ;
  - de personnes qui mettront en œuvre des procédures d'audit à l'égard des informations financières d'une composante pour les besoins d'un audit d'états financiers de groupe.
- La disponibilité d'experts, si nécessaire.
- La disponibilité d'une personne répondant aux critères de qualification du responsable de la revue de la qualité de la mission mentionnés dans la norme ISQM 2, si une telle revue est nécessaire.
- Les ressources technologiques dont il a besoin, par exemple des applications informatiques permettant à l'équipe de mission de mettre en œuvre des procédures à l'égard des données de l'entité.
- Les ressources intellectuelles dont il a besoin, par exemple des méthodes, des guides sectoriels ou propres à l'objet considéré, ou l'accès à des sources d'informations.

Priorités du cabinet sur le plan des finances et de l'exploitation (Réf. : alinéa 30 b))

A73. Sur le plan des finances, les priorités peuvent se rapporter à la rentabilité du cabinet, et les honoraires reçus pour la réalisation de missions ont une incidence sur les ressources financières du cabinet. Les priorités sur le plan de l'exploitation peuvent quant à elles concerner des aspects stratégiques tels que la croissance de la part de marché du cabinet, la spécialisation dans certains secteurs d'activité ou l'offre de nouveaux services. Il peut arriver que le cabinet soit satisfait des honoraires prévus pour une mission, mais qu'il ne soit pas approprié pour lui d'accepter ou de maintenir la mission ou la relation client (par exemple quand l'intégrité et les valeurs éthiques du client laissent à désirer).

A74. Il peut aussi arriver que les honoraires prévus pour une mission ne soient pas suffisants compte tenu de la nature et des circonstances de cette mission, et que cela réduise la capacité du cabinet de réaliser la mission conformément aux normes professionnelles et aux exigences légales et réglementaires applicables. Le Code de l'IESBA traite des honoraires et des autres types de rémunération, ainsi que des circonstances susceptibles de créer une menace pour la conformité au

principe fondamental de compétence professionnelle et de diligence si les honoraires prévus pour une mission sont trop bas.

Réalisation des missions

Responsabilités de l'équipe de mission, et direction, supervision et revue (Réf. : alinéas 31 a) et b))

A75. Les normes professionnelles ou les textes légaux ou réglementaires applicables peuvent comporter des dispositions particulières sur la responsabilité globale de l'associé responsable de la mission. C'est le cas, notamment, de la norme ISA 220 (révisée), qui traite de la responsabilité globale de l'associé responsable de la mission à l'égard de la gestion et de l'atteinte de la qualité de la mission, et de sa participation suffisante et appropriée tout au long de la mission – responsabilité qui implique entre autres de s'assurer du caractère approprié de la direction et de la supervision de l'équipe de mission ainsi que de la revue de ses travaux.

A76. *Exemples relatifs à la direction, la supervision et la revue*

- La direction et la supervision de l'équipe de mission peuvent notamment consister :
  - à suivre l'avancement de la mission ;
  - à se demander si les membres de l'équipe de mission :
    - comprennent les instructions qui leur sont données,
    - effectuent les travaux selon la stratégie prévue pour la mission ;
  - à examiner les questions apparues au cours de la mission, à évaluer leur importance et à modifier en conséquence la stratégie prévue pour la mission ;
  - à identifier les points devant faire l'objet, au cours de la mission, d'une consultation ou d'un examen par des membres plus expérimentés de l'équipe de mission.
- La revue des travaux de l'équipe de mission peut notamment consister à examiner :
  - si les travaux ont été effectués conformément aux politiques ou procédures du cabinet, aux normes professionnelles et aux exigences légales et réglementaires applicables ;
  - si les questions importantes ont été relevées pour un examen plus approfondi ;
  - si des consultations appropriées ont eu lieu et si les conclusions qui en ont été tirées ont été consignées dans la documentation et mises en œuvre ;
  - s'il faut réviser la nature, le calendrier et l'étendue des travaux prévus ;
  - si les travaux effectués permettent d'étayer les conclusions dégagées et s'ils sont consignés dans la documentation de façon appropriée ;
  - si les éléments probants obtenus pour les besoins d'une mission d'assurance sont suffisants et appropriés pour étayer le rapport ;
  - si les objectifs des procédures mises en œuvre au cours de la mission ont été atteints.

A77. Dans certains cas, le cabinet peut faire appel à des membres du personnel de l'un de ses propres centres de services ou à des personnes qui proviennent de l'un des centres de services d'un autre cabinet membre du réseau pour mettre en œuvre des procédures dans le cadre de la mission (c'est-à-dire qu'il peut les inclure dans l'équipe de mission). Les politiques ou procédures du cabinet peuvent alors traiter expressément de la direction et de la supervision de personnes provenant d'un centre de services ainsi que de la revue de leurs travaux, et préciser, par exemple :

- les aspects de la mission qu'il est possible de leur confier ;
- la façon dont l'associé responsable de la mission, ou son délégué, est censé les diriger, les superviser et passer leurs travaux en revue ;
- les protocoles de communication entre l'équipe de mission et les personnes provenant du centre de services.

Jugement professionnel et esprit critique (Réf. : alinéa 31 c))

A78. L'esprit critique favorise la qualité des jugements portés dans le cadre d'une mission d'assurance et, de ce fait, l'efficacité globale de l'équipe de mission dans la réalisation de la mission. Il se peut que l'exercice du jugement professionnel ou de l'esprit critique au niveau de la mission soit traité dans d'autres prises de position de l'IAASB, comme la norme ISA 220 (révisée)[13], qui contient des exemples d'obstacles à l'exercice de l'esprit critique au niveau de la mission, de partis pris inconscients de l'auditeur pouvant nuire à l'exercice de l'esprit critique, et de mesures que peut prendre l'équipe de mission pour atténuer ces obstacles.

Consultation (Réf. : alinéa 31 d))

A79. La consultation implique généralement des entretiens sur des points délicats ou litigieux, au niveau professionnel approprié, avec des personnes au sein ou à l'extérieur du cabinet qui possèdent une expertise dans un domaine spécialisé. Un environnement où l'accent est mis sur l'importance et les avantages de la consultation et où les équipes de mission sont encouragées à procéder à des consultations peut favoriser une culture qui promeut l'engagement qualité.

A80. Les points délicats ou litigieux au sujet desquels des consultations sont nécessaires peuvent être déterminés par le cabinet ou identifiés par l'équipe de mission. De plus, le cabinet peut préciser la manière d'établir les conclusions d'un commun accord et de les mettre en œuvre.

A81. La norme ISA 220 (révisée)[14] impose à l'associé responsable de la mission des exigences en matière de consultation.

Divergences d'opinions (Réf. : alinéa 31 e))

A82. Le cabinet peut prôner l'identification rapide des divergences d'opinions et préciser comment signaler et gérer ces divergences ; il peut notamment indiquer la manière de les résoudre et de mettre en œuvre et de consigner dans la documentation les conclusions connexes. Dans certains cas, la résolution des divergences d'opinions peut nécessiter la consultation d'un autre professionnel en

[13] Norme ISA 220 (révisée), paragraphes A34 à A36.

[14] Norme ISA 220 (révisée), paragraphe 35.

exercice ou d'un autre cabinet, d'une organisation professionnelle ou d'une autorité de réglementation.

Documentation des missions (Réf. : alinéa 31 f))

A83. Il se peut que des textes légaux ou réglementaires ou des normes professionnelles prescrivent des délais au terme desquels la constitution du dossier de mission définitif pour des types particuliers de missions doit être achevée. Lorsque ce n'est pas le cas, le cabinet peut fixer ses propres délais. En ce qui concerne les missions réalisées selon les normes ISA ou ISAE, un délai d'au plus 60 jours à compter de la date du rapport de mission est normalement considéré comme un délai approprié pour la constitution du dossier de mission définitif.

A84. La conservation et le maintien de la documentation des missions – qui comprennent la gestion de l'archivage sécurisé, de l'intégrité et de l'accessibilité ou la facilité de consultation des données sous-jacentes, et la gestion des technologies connexes – peuvent se faire au moyen d'applications informatiques. L'intégrité de la documentation des missions peut être compromise si des informations sont modifiées, ajoutées ou supprimées sans autorisation appropriée, ou si elles sont définitivement perdues ou détruites.

A85. Le délai de conservation de la documentation des missions peut être prescrit par des textes légaux ou réglementaires, ou par des normes professionnelles. Lorsque ce n'est pas le cas, le cabinet peut s'appuyer sur la prise en compte de ses propres circonstances et de la nature des missions qu'il réalise et se demander, entre autres, si la documentation de la mission est nécessaire pour constituer un dossier des points importants pour les missions futures. En ce qui concerne les missions réalisées selon les normes ISA ou ISAE, le délai de conservation de la documentation est ordinairement d'au moins cinq ans à compter de la date du rapport de mission, ou de la date du rapport de l'auditeur sur les états financiers du groupe, le cas échéant, si cette dernière est plus tardive.

Ressources (Réf. : par. 32)

A86. Dans le contexte de la composante « ressources », le terme « ressources » englobe :

- les ressources humaines ;
- les ressources technologiques, par exemple les applications informatiques ;
- les ressources intellectuelles, par exemple les politiques et procédures écrites, les méthodes et les guides.

Les ressources financières sont aussi pertinentes en ce qui concerne le système de gestion de la qualité parce qu'elles sont nécessaires à l'obtention, au développement et au maintien des ressources humaines, technologiques et intellectuelles du cabinet. Étant donné la forte influence qu'exerce la direction sur leur gestion et leur répartition, les ressources financières sont prises en compte dans les objectifs en matière de qualité liés à la composante « gouvernance et leadership », dont ceux concernant les priorités sur le plan des finances et de l'exploitation.

A87. Les ressources peuvent être internes au cabinet ou être obtenues à l'externe auprès du réseau, d'un autre cabinet membre du réseau ou d'un fournisseur de services. Dans le contexte du fonctionnement du système de gestion de la qualité, elles peuvent servir tant à la réalisation d'activités dans le cadre du système de gestion de la qualité qu'à la réalisation de missions. Dans le

cas des ressources provenant du réseau du cabinet ou d'un autre cabinet membre du réseau, le cabinet applique les paragraphes 48 à 52 lorsqu'il conçoit et met en œuvre des réponses pour atteindre les objectifs liés à la composante « ressources ».

Ressources humaines

Embauche, perfectionnement et rétention des membres du cabinet, et compétence et capacités de ces membres (Réf. : alinéas 32 a) et d))

A88. La compétence est l'aptitude d'une personne à exercer un rôle et dépasse la simple connaissance des principes, normes, concepts, faits et procédures. Elle renvoie à l'intégration et à l'application de connaissances techniques et professionnelles, et à l'observation de l'éthique, des valeurs et des attitudes professionnelles. La compétence peut se développer par divers moyens, dont la formation professionnelle, le perfectionnement professionnel continu, la formation pratique, l'expérience sur le terrain et l'encadrement des membres moins expérimentés de l'équipe de mission par des membres plus expérimentés de cette équipe.

A89. Des textes légaux ou réglementaires ou des normes professionnelles peuvent imposer des exigences relatives à la compétence et aux capacités, par exemple des exigences concernant le permis d'exercice professionnel des associés responsables de missions, dont certaines portant sur leur formation professionnelle et leur perfectionnement professionnel continu.

A90. *Exemples de politiques ou de procédures d'embauche, de perfectionnement et de rétention des membres du cabinet*

Les politiques ou les procédures que le cabinet conçoit et met en place pour l'embauche, le perfectionnement et la rétention de ses membres peuvent traiter :

- du recrutement de personnes qui possèdent la compétence appropriée ou qui sont aptes à la développer ;
- de programmes de formation axés sur le développement de la compétence des membres du cabinet et sur le perfectionnement professionnel continu ;
- des mécanismes d'évaluation qui sont mis en œuvre à des intervalles appropriés et qui portent entre autres sur des domaines de compétence et d'autres mesures de la performance ;
- du programme de rémunération et de promotions et d'autres mesures incitatives pour tous les membres du cabinet, y compris les associés responsables de missions et les personnes auxquelles sont attribués des rôles et des responsabilités à l'égard du système de gestion de la qualité du cabinet.

Engagement qualité démontré par les membres du cabinet, et responsabilité et reconnaissance en matière d'engagement qualité (Réf. : alinéa 32 b))

A91. Effectuer des évaluations et donner une rétroaction en temps opportun favorise le développement continu de la compétence des membres du cabinet. Les méthodes d'évaluation et de rétroaction n'ont pas besoin d'être très formelles, notamment dans les petits cabinets qui comptent peu de membres.

A92. La reconnaissance des actions ou des comportements positifs des membres du cabinet peut se traduire par diverses récompenses : rémunération, promotions et autres mesures incitatives. Dans certains cas, des mesures incitatives simples ou informelles, qui ne sont pas fondées sur des récompenses pécuniaires, peuvent être appropriées.

A93. La manière dont le cabinet tient ses membres responsables de leurs actions ou de leurs comportements qui nuisent à la qualité – dans les cas où, par exemple, ces membres ne démontrent pas un engagement qualité, n'acquièrent ou ne maintiennent pas la compétence nécessaire pour exercer leur rôle, ou ne mettent pas en œuvre les réponses telles qu'elles sont conçues par le cabinet – peut dépendre de la nature des actions ou des comportements, notamment leur gravité et leur fréquence. Voici des exemples de mesures que peut prendre le cabinet lorsque ses membres posent des actions ou démontrent des comportements qui nuisent à la qualité :

- offrir de la formation ou d'autres formes de perfectionnement professionnel ;
- tenir compte de l'incidence de la situation sur l'évaluation, la rémunération, les promotions ou les autres mesures incitatives applicables aux personnes concernées ;
- recourir à des sanctions disciplinaires, s'il y a lieu.

Personnes externes (Réf. : alinéa 32 c))

A94. L'associé responsable de la mission peut avoir, selon certaines normes professionnelles, des responsabilités concernant le caractère approprié des ressources. Par exemple, la norme ISA 220 (révisée)[15], traite de la responsabilité qu'il a de déterminer que des ressources suffisantes et appropriées sont affectées à la mission ou mises à la disposition de l'équipe de mission en temps opportun, conformément aux politiques ou aux procédures du cabinet.

Membres affectés à l'équipe de mission (Réf. : alinéa 32 d))

A95. Les membres de l'équipe de mission peuvent être affectés à la mission par :

- le cabinet, y compris lorsqu'il s'agit de membres du cabinet provenant de l'un de ses centres de services ;
- le réseau du cabinet ou un autre cabinet membre du réseau, lorsque le cabinet fait appel à des personnes provenant de l'un ou de l'autre (par exemple l'auditeur d'une composante ou un centre de services du réseau ou d'un autre cabinet membre du réseau) pour mettre en œuvre des procédures dans le cadre de la mission ;
- un fournisseur de services, lorsque le cabinet fait appel à des personnes provenant d'un tel fournisseur (par exemple l'auditeur d'une composante qui provient d'un cabinet ne faisant pas partie du réseau du cabinet) pour mettre en œuvre des procédures dans le cadre de la mission.

A96. La norme ISA 220 (révisée)[16] traite de la responsabilité qu'a l'associé responsable de la mission de déterminer que les membres de l'équipe de mission, ainsi que les experts externes choisis par l'auditeur et les auditeurs internes fournissant une assistance directe qui ne font pas partie de cette

[15] Norme ISA 220 (révisée), paragraphe 25.

[16] Norme ISA 220 (révisée), paragraphe 26.

équipe, ont collectivement la compétence et les capacités appropriées, notamment suffisamment de temps, pour réaliser la mission. La norme ISA 600[17] fournit des précisions sur l'application de la norme ISA 220 (révisée) dans le contexte d'un audit d'états financiers de groupe. Les réponses que le cabinet conçoit et met en œuvre au regard de la compétence et des capacités des membres affectés à l'équipe de mission peuvent comprendre des politiques ou des procédures qui traitent :

- des informations que l'associé responsable de la mission peut obtenir et des facteurs à prendre en considération pour déterminer que les membres de l'équipe de mission – y compris ceux affectés à la mission par le réseau du cabinet, un autre cabinet membre du réseau ou un fournisseur de services – ont la compétence et les capacités pour réaliser la mission ;
- de la manière dont les préoccupations concernant la compétence et les capacités des membres de l'équipe de mission – en particulier ceux affectés à la mission par le réseau du cabinet, un autre cabinet membre du réseau ou un fournisseur de services – peuvent être résolues.

A97. Lorsque le cabinet fait appel, pour la réalisation de la mission, à des personnes provenant du réseau ou d'un autre cabinet membre du réseau, y compris des auditeurs de composantes, les exigences des paragraphes 48 à 52 s'appliquent aussi (voir l'exemple fourni au paragraphe A179).

Ressources technologiques (Réf. : alinéa 32 f))

A98. Les ressources technologiques, qui prennent habituellement la forme d'applications informatiques, font partie de l'environnement informatique du cabinet. Cet environnement informatique comprend aussi l'infrastructure informatique, de même que les processus informatiques et les ressources humaines qui y participent :

- une application informatique consiste en un programme ou un ensemble de programmes conçus pour remplir une fonction déterminée, que ce soit directement pour un utilisateur ou, dans certains cas, pour une autre application ;
- l'infrastructure informatique se compose du réseau informatique, des systèmes d'exploitation et des bases de données ainsi que du matériel et des logiciels connexes ;
- les processus informatiques sont les processus mis en place par le cabinet pour la gestion des accès à l'environnement informatique, des modifications apportées aux programmes ou à l'environnement informatique, et des activités liées à l'informatique, dont la surveillance de l'environnement informatique.

A99. Une ressource technologique peut remplir plusieurs fonctions au sein du cabinet, dont certaines peuvent ne pas être liées au système de gestion de la qualité. Pour les besoins de la présente norme ISQM, une ressource technologique est pertinente si elle est :

- directement utilisée pour la conception, la mise en place ou le fonctionnement du système de gestion de la qualité du cabinet ;
- directement utilisée par les équipes de mission pour la réalisation de missions ;

[17] Norme ISA 600, *Audits d'états financiers de groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composantes) – Considérations particulières*, paragraphe 19.

- essentielle au fonctionnement efficace de ce qui précède (comme le sont, par rapport au fonctionnement d'une application informatique, l'infrastructure informatique et les processus informatiques qui sous-tendent cette application).

Exemples illustrant l'adaptabilité – Diversité des ressources technologiques considérées comme pertinentes pour les besoins de la présente norme ISQM

- Dans un cabinet peu complexe, les ressources technologiques peuvent consister principalement en une application informatique commerciale (acquise auprès d'un fournisseur de services) dont se servent les équipes de mission. Les processus informatiques qui en sous-tendent l'utilisation (autorisation de l'accès à l'application informatique, mise à jour, etc.), aussi simples soient-ils, peuvent également être considérés comme des ressources technologiques pertinentes.
- Dans un cabinet plus complexe, les ressources technologiques peuvent être plus diversifiées et comprendre, entre autres :
  - de multiples applications informatiques, dont certaines développées sur mesure ou développées par le réseau du cabinet, telles que :
    - les applications informatiques utilisées par les équipes de mission (comme les logiciels servant aux missions et les outils d'audit automatisés),
    - les applications informatiques que le cabinet a lui-même développées pour certains aspects du système de gestion de la qualité (comme le suivi en matière d'indépendance et l'affectation des membres du cabinet aux différentes missions) ;
  - les processus informatiques qui sous-tendent le fonctionnement de ces applications informatiques, ce qui implique des ressources humaines responsables de la gestion de l'infrastructure informatique et des processus informatiques de même que des processus établis par le cabinet pour la gestion des modifications apportées aux programmes liés aux applications informatiques.

A100. En ce qui concerne l'obtention, le développement, la mise en place et le maintien d'une application informatique, le cabinet peut se demander :

- si les données d'entrée sont complètes et appropriées ;
- si la confidentialité des données est préservée ;
- si l'application informatique fonctionne comme prévu et si elle atteint l'objectif visé ;
- si les données de sortie de l'application informatique conviennent aux fins auxquelles elles sont destinées ;
- si les contrôles généraux informatiques nécessaires pour que l'application informatique continue de fonctionner comme prévu sont appropriés ;
- si les personnes appelées à utiliser l'application informatique ont besoin d'avoir des compétences spécialisées ou de recevoir de la formation pour s'en servir efficacement ;

- s'il y a lieu d'établir des procédures pour expliquer le fonctionnement de l'application informatique.

A101. Le cabinet peut interdire expressément l'utilisation d'applications informatiques ou de certaines de leurs fonctionnalités jusqu'à ce qu'il soit déterminé qu'elles fonctionnent de manière appropriée et qu'elles ont été approuvées par le cabinet. Ou bien il peut établir des politiques ou des procédures relatives à l'utilisation, par l'équipe de mission, d'applications informatiques qu'il n'a pas approuvées. Ces politiques ou procédures peuvent exiger que l'équipe de mission s'assure du caractère approprié de telles applications informatiques, en tenant compte des points mentionnés au paragraphe A100, avant de s'en servir dans le cadre d'une mission. La norme ISA 220 (révisée)[18] traite des responsabilités de l'associé responsable de la mission en ce qui concerne les ressources affectées à la mission.

Ressources intellectuelles (Réf. : alinéa 32 g))

A102. Les ressources intellectuelles comprennent les informations que le cabinet utilise pour faire fonctionner son système de gestion de la qualité et pour favoriser l'uniformité dans la réalisation des missions.

> *Exemples de ressources intellectuelles*
>
> Politiques ou procédures écrites, méthodes, guides sectoriels ou propres à l'objet considéré, guides sur la comptabilité, documentation standardisée ou accès à des sources d'informations (par exemple des abonnements à des sites Web fournissant des informations détaillées sur des entités ou d'autres informations souvent utilisées lors de la réalisation de missions).

A103. Certaines ressources intellectuelles peuvent être fournies par l'entremise de ressources technologiques. Par exemple, les méthodes du cabinet peuvent être intégrées à l'application informatique utilisée pour la planification et la réalisation des missions.

Utilisation des ressources technologiques et intellectuelles (Réf. : alinéas 32 f) et g))

A104. Le cabinet peut établir, au sujet de l'utilisation de ses ressources technologiques et intellectuelles, des politiques ou des procédures qui, par exemple :

- exigent l'utilisation de certaines applications informatiques ou ressources intellectuelles pour la réalisation des missions ou pour d'autres aspects des missions, comme l'archivage des dossiers de mission ;
- précisent les qualifications ou l'expérience que doivent avoir les personnes pour utiliser les ressources et les cas où il faut avoir recours à un expert ou prévoir de la formation. Par exemple, le cabinet pourrait y mentionner les qualifications ou l'expertise qui sont nécessaires à l'utilisation d'une application informatique d'analyse de données, compte tenu des compétences spécialisées que peut nécessiter l'interprétation des résultats ;

[18] Norme ISA 220 (révisée), paragraphes 25 à 28.

- énoncent les responsabilités de l'associé responsable de la mission en ce qui concerne l'utilisation des ressources technologiques et intellectuelles ;
- expliquent comment utiliser les ressources technologiques ou intellectuelles – en précisant par exemple la façon d'interagir avec une application informatique ou de se servir d'une ressource intellectuelle – et comment obtenir de l'aide ou du soutien à ce sujet.

Fournisseurs de services (Réf. : alinéas 16 v) et 32 h))

A105. Il peut arriver que le cabinet utilise des ressources provenant d'un fournisseur de services, en particulier lorsqu'il n'a pas accès aux ressources appropriées en interne. Le cabinet demeure néanmoins responsable de son propre système de gestion de la qualité.

Exemples de ressources provenant d'un fournisseur de services

- Personnes auxquelles le cabinet fait appel pour réaliser ses activités de suivi ou ses revues de la qualité des missions, ou qu'il consulte sur des questions techniques.
- Application informatique commerciale utilisée pour la réalisation des missions d'audit.
- Personnes auxquelles le cabinet fait appel pour mettre en œuvre des procédures dans le cadre de ses missions (comme les auditeurs de composantes qui proviennent de cabinets ne faisant pas partie du réseau ou les personnes chargées d'assister à la prise d'inventaire physique dans un établissement qui se situe dans un endroit éloigné).
- Expert externe choisi par l'auditeur et auquel fait appel le cabinet pour aider l'équipe de mission à obtenir des éléments probants.

A106. Le cabinet est tenu d'acquérir, aux fins d'identification et d'évaluation des risques liés à la qualité, une compréhension des situations, événements, circonstances, actions ou inactions susceptibles de nuire à l'atteinte des objectifs en matière de qualité, y compris les situations, événements, circonstances, actions ou inactions qui concernent les fournisseurs de services. Ce faisant, pour identifier et évaluer les risques liés à la qualité découlant de l'utilisation des ressources provenant de fournisseurs de services, le cabinet peut prendre en considération la nature de ces ressources, la façon dont il les utilisera et la mesure dans laquelle il le fera ainsi que les caractéristiques générales de ses fournisseurs de services (telles que les divers types de cabinets de services professionnels auxquels il fait appel).

A107. Pour déterminer si une ressource provenant d'un fournisseur de services convient à l'utilisation qui en est faite en lien avec son système de gestion de la qualité ou dans le cadre de la réalisation de ses missions, le cabinet peut obtenir auprès de différentes sources des informations sur le fournisseur de services et sur la ressource en question. Il peut prendre en considération notamment :

- l'objectif en matière de qualité auquel se rattache la ressource, et les risques liés à la qualité connexes. Par exemple, dans le cas de méthodes provenant d'un fournisseur de services, il peut y avoir des risques liés à la qualité par rapport à l'objectif en matière de qualité énoncé à l'alinéa 32 g) (dont le risque que les méthodes ne soient pas mises à jour par le fournisseur de services pour tenir compte des changements dans les normes professionnelles et dans les exigences légales et réglementaires applicables) ;

- la nature et l'étendue des ressources ainsi que les modalités du service (par exemple, dans le cas d'une application informatique, la fréquence de mise à jour, les restrictions quant à l'utilisation et la manière dont le fournisseur de services préserve la confidentialité des données) ;
- la mesure dans laquelle la ressource est utilisée dans l'ensemble du cabinet, la façon dont le cabinet s'en servira et la question de savoir si la ressource convient à une telle utilisation ;
- la mesure dans laquelle la ressource a été personnalisée pour le cabinet ;
- l'expérience passée du cabinet s'il a déjà eu recours au fournisseur de services ;
- l'expérience que possède le fournisseur de services à l'égard du secteur concerné et la réputation qu'il a sur le marché.

A108. Le cabinet peut avoir la responsabilité de prendre d'autres mesures pour qu'une ressource provenant d'un fournisseur de services dont il se sert fonctionne efficacement. Par exemple, il pourrait avoir à communiquer des informations au fournisseur de services pour que la ressource puisse fonctionner efficacement ou, dans le cas d'une application informatique, il pourrait devoir s'assurer qu'il dispose d'une infrastructure informatique et de processus informatiques appropriés.

Informations et communications (Réf. : par. 33)

A109. Le processus d'obtention, de production ou de communication d'informations est généralement un processus continu auquel participent tous les membres du cabinet et qui implique la diffusion d'informations à l'intérieur et à l'extérieur du cabinet. Les informations et les communications sous-tendent toutes les composantes du système de gestion de la qualité.

Système d'information du cabinet (Réf. : alinéa 33 a))

A110. Des informations sont fiables et pertinentes lorsqu'elles sont exactes, exhaustives, produites en temps opportun et valables, de sorte qu'elles permettent le bon fonctionnement du système de gestion de la qualité du cabinet et qu'elles étayent les décisions concernant ce système.

A111. Le système d'information peut faire appel à des éléments manuels ou informatisés ayant une incidence sur la façon dont s'effectuent l'identification, la saisie, le traitement, la maintenance et la communication des informations. Les procédures d'identification, de saisie, de traitement, de maintenance et de communication des informations peuvent être mises en œuvre par l'intermédiaire d'applications informatiques et, dans certains cas, être intégrées aux réponses du cabinet se rapportant à d'autres composantes. Par ailleurs, des documents numériques peuvent remplacer ou compléter les documents physiques.

> *Exemple illustrant l'adaptabilité – Conception du système d'information d'un cabinet peu complexe*
>
> Dans un cabinet peu complexe qui ne compte pas beaucoup de membres et où il y a participation directe de la direction, il n'est peut-être pas nécessaire d'établir des politiques et des procédures strictes concernant l'identification, la saisie, le traitement et la maintenance des informations.

Communications au sein du cabinet (Réf. : alinéas 33 b) et c))

A112. Pour reconnaître et renforcer la responsabilité des membres du cabinet et des équipes de mission à l'égard de l'échange d'informations, tant avec le cabinet qu'entre eux, le cabinet peut mettre en place des canaux qui faciliteront les communications dans l'ensemble du cabinet.

Exemples d'échanges d'informations entre le cabinet, les membres du cabinet et les équipes de mission

- Le cabinet communique à ses membres et aux équipes de mission leur responsabilité à l'égard de la mise en œuvre des réponses du cabinet.
- Le cabinet communique à ses membres et aux équipes de mission les changements apportés au système de gestion de la qualité, dans la mesure où ces changements relèvent de leur compétence, et leur permet de prendre sans délai les mesures appropriées en fonction de leurs responsabilités.
- Le cabinet communique les informations qu'il a obtenues au cours du processus d'acceptation et de maintien de relations clients et de missions spécifiques et qui sont utiles à la planification et à la réalisation des missions par les équipes de mission.
- Les équipes de mission communiquent au cabinet :
  - les informations sur le client, parmi celles qu'elles obtiennent lorsqu'elles réalisent une mission, qui auraient pu conduire le cabinet à refuser ou à interrompre la relation client ou à refuser la mission spécifique s'il en avait pris connaissance avant de décider d'accepter ou de maintenir la relation client ou la mission spécifique ;
  - des informations sur le fonctionnement des réponses du cabinet (par exemple des préoccupations concernant les processus d'affectation des membres du cabinet aux missions) qui dans certains cas peuvent révéler une déficience du système de gestion de la qualité du cabinet.
- Les équipes de mission communiquent des informations au responsable de la revue de la qualité de la mission ou aux personnes qu'elles consultent.
- Les équipes affectées aux audits de groupe communiquent certaines questions aux auditeurs des composantes, conformément aux politiques ou aux procédures du cabinet, y compris des questions se rapportant à la gestion de la qualité au niveau de la mission.
- La ou les personnes auxquelles a été attribuée la responsabilité fonctionnelle à l'égard de la conformité aux règles d'indépendance communiquent aux membres du cabinet concernés et aux équipes de mission les changements touchant ces règles ainsi que les modifications apportées aux politiques ou aux procédures du cabinet pour tenir compte de ces changements.

Communications avec des parties externes

Communications avec le réseau ou au sein de celui-ci, ou avec les fournisseurs de services (Réf. : sous-alinéa 33 d)i))

A113. En plus de communiquer des informations à son réseau ou au sein de celui-ci, ou à des fournisseurs de services, le cabinet peut avoir à faire appel au réseau, à un cabinet membre du réseau ou à un fournisseur de services pour obtenir des informations qui l'aideront à concevoir, à mettre en place et à faire fonctionner son système de gestion de la qualité.

Exemple d'informations obtenues par le cabinet au sein de son réseau

Le cabinet obtient, auprès du réseau ou d'autres cabinets membres du réseau, des informations concernant des clients de ces autres cabinets lorsqu'il est assujetti à des règles d'indépendance.

Communications avec d'autres parties externes (Réf. : sous-alinéa 33 d)ii))

A114. *Exemples de situations où des textes légaux ou réglementaires ou des normes professionnelles peuvent exiger du cabinet qu'il communique des informations à des parties externes*

- Le cabinet prend connaissance d'un cas de non-conformité d'un client aux textes légaux et réglementaires, et les règles de déontologie pertinentes exigent qu'il communique ce cas de non-conformité à une autorité compétente extérieure à l'entité cliente, ou qu'il détermine si cette communication constitue une mesure appropriée dans les circonstances.
- Des textes légaux ou réglementaires exigent que le cabinet publie un rapport de transparence et précisent la nature des informations qui doivent y figurer.
- Des lois ou des règlements sur les valeurs mobilières exigent que le cabinet communique certaines questions aux responsables de la gouvernance.

A115. Dans certains cas, des textes légaux ou réglementaires peuvent interdire au cabinet de communiquer à l'externe des informations sur son système de gestion de la qualité.

Exemples de situations où il peut être interdit au cabinet de communiquer à l'externe des informations

- Des textes légaux ou réglementaires en matière de protection des renseignements personnels ou de confidentialité interdisent la communication de certaines informations.
- Des textes légaux ou réglementaires ou les règles de déontologie pertinentes contiennent des dispositions concernant l'obligation au secret professionnel.

Réponses spécifiées (Réf. : par. 34)

A116. Il se peut que des réponses spécifiées s'appliquent à de multiples risques liés à la qualité qui se rattachent eux-mêmes à plusieurs objectifs en matière de qualité touchant différentes composantes. Par exemple, les politiques ou procédures relatives aux plaintes et aux allégations peuvent constituer une réponse à de multiples risques liés à la qualité qui se rattachent à plusieurs objectifs en matière de qualité touchant les composantes « ressources » (engagement qualité dont font preuve les membres du cabinet), « règles de déontologie pertinentes » et « gouvernance et leadership ». Les réponses spécifiées ne sont pas suffisantes à elles seules pour atteindre les objectifs du système de gestion de la qualité.

Règles de déontologie pertinentes (Réf. : sous-alinéa 34 a))

A117. Les règles de déontologie pertinentes peuvent comporter des dispositions concernant l'identification et l'évaluation des menaces, ainsi que la manière d'y répondre. Par exemple, le Code de l'IESBA énonce un cadre conceptuel à cet égard et exige, pour l'application du cadre conceptuel, que le cabinet utilise le test du tiers raisonnable et éclairé.

A118. Les règles de déontologie pertinentes peuvent préciser la manière dont le cabinet doit répondre à un manquement. Par exemple, le Code de l'IESBA énonce des exigences applicables au cabinet advenant un manquement au Code ainsi que des exigences particulières concernant les manquements aux normes internationales d'indépendance, notamment des exigences portant sur les communications avec des parties externes.

A119. En ce qui concerne les manquements aux règles de déontologie pertinentes, les questions dont peut traiter le cabinet comprennent :

- la communication des manquements aux règles de déontologie pertinentes aux membres du cabinet appropriés ;
- l'évaluation de l'importance d'un manquement et de son incidence sur la conformité aux règles de déontologie pertinentes ;
- les mesures à prendre pour répondre adéquatement aux conséquences d'un manquement et la nécessité de prendre ces mesures dès que cela est faisable en pratique ;
- la façon de déterminer s'il y a lieu de signaler un manquement à des parties externes, telles que les responsables de la gouvernance de l'entité touchée par le manquement ou une autorité de surveillance externe ;
- la façon de déterminer les mesures qu'il convient de prendre à l'égard de la ou des personnes responsables du manquement.

Plaintes et allégations (Réf. : alinéa 34 c))

A120. L'établissement de politiques ou de procédures relatives au traitement des plaintes et des allégations peut aider le cabinet à empêcher la préparation de rapports de mission qui ne seraient pas appropriés. De telles politiques ou procédures peuvent également aider le cabinet :

- à identifier les personnes, y compris les membres de la direction, qui, par leurs actions et leurs comportements, ne démontrent ni engagement qualité ni soutien à l'engagement qualité dont fait preuve le cabinet, et à intervenir auprès de ces personnes ;
- à identifier les déficiences du système de gestion de la qualité.

A121. Les plaintes ou les allégations peuvent provenir de membres du cabinet ou de parties externes au cabinet (par exemple, de clients, d'auditeurs de composantes ou de personnes au sein du réseau du cabinet).

Informations dont le cabinet prend connaissance après avoir décidé d'accepter ou de maintenir une relation client ou une mission spécifique (Réf. : alinéa 34 d))

A122. Il se peut que les informations dont le cabinet prend connaissance après avoir décidé d'accepter ou de maintenir une relation client ou une mission spécifique :

- aient existé au moment où le cabinet a pris la décision d'accepter ou de maintenir la relation client ou la mission spécifique et que le cabinet n'en ait rien su ;
- soient liées à de nouvelles informations apparues depuis la décision d'accepter ou de maintenir la relation client ou la mission spécifique.

Exemples de questions traitées dans les politiques ou procédures du cabinet – Mesures à prendre dans les circonstances où le cabinet prend connaissance, après avoir décidé d'accepter ou de maintenir une relation client ou une mission spécifique, d'informations qui auraient pu avoir une incidence sur sa décision

- Procéder à des consultations au sein du cabinet ou auprès d'un conseiller juridique.
- Déterminer si des exigences professionnelles, légales ou réglementaires obligent le cabinet à poursuivre la mission.
- S'entretenir – avec les dirigeants de l'entité cliente, au niveau hiérarchique approprié, et ses responsables de la gouvernance ou encore avec le donneur de mission – des mesures que le cabinet pourrait prendre compte tenu des faits et circonstances.
- Lorsque le cabinet détermine qu'il est approprié de démissionner :
  - informer les dirigeants de l'entité cliente et ses responsables de la gouvernance ou le donneur de mission de sa décision et des motifs de la démission ;
  - déterminer si des exigences professionnelles, légales ou réglementaires l'obligent à informer les autorités de réglementation de sa démission, ou de sa démission et de l'interruption de la relation client, et des motifs de sa décision.

A123. Dans certaines circonstances, il peut arriver que des exigences légales ou réglementaires propres au pays ou au territoire obligent le cabinet à accepter ou à maintenir une mission réalisée à l'égard d'un client, ou, dans le cas du secteur public, que le cabinet soit nommé par voie législative.

Exemples de questions traitées dans les politiques ou procédures du cabinet – Mesures à prendre dans les circonstances où le cabinet a connaissance d'informations qui l'auraient autrement conduit à refuser la mission ou à refuser de la poursuivre, mais est obligé d'accepter ou de maintenir la mission ou qu'il ne peut démissionner

- Le cabinet évalue l'incidence que peuvent avoir les informations sur la réalisation de la mission.
- Le cabinet communique les informations à l'associé responsable de la mission et demande à ce dernier d'accroître l'étendue et la fréquence de la direction et de la supervision des membres de l'équipe de mission, ainsi que de la revue de leurs travaux.
- Le cabinet affecte à la mission certains de ses membres les plus expérimentés.
- Le cabinet détermine qu'une revue de la qualité de la mission est nécessaire.

Communications avec des parties externes (Réf. : alinéa 34 e))

A124. La pertinence, la fiabilité et la transparence des communications du cabinet en ce qui a trait à ses activités en matière de qualité et à l'efficacité de ces activités peuvent accroître la capacité du cabinet à maintenir la confiance des parties prenantes envers la qualité de ses missions.

A125. Les parties externes qui sont susceptibles d'utiliser des informations concernant le système de gestion de la qualité du cabinet, et la mesure dans laquelle ces parties externes s'intéressent au système, sont fonction de la nature et des circonstances du cabinet et de celles des missions qu'il réalise.

Exemples de parties externes susceptibles d'utiliser des informations concernant le système de gestion de la qualité du cabinet

- La direction ou les responsables de la gouvernance des entités clientes du cabinet peuvent utiliser ces informations pour décider de confier ou non au cabinet la réalisation d'une mission donnée.
- Des autorités de surveillance externes peuvent exprimer le souhait d'obtenir ces informations pour remplir leur mandat de surveillance de la qualité des missions dans un pays ou un territoire donné et pour comprendre les travaux effectués par le cabinet.
- D'autres cabinets ayant recours aux travaux du cabinet dans le cadre de la réalisation d'une mission (un audit de groupe, par exemple) peuvent demander ces informations.
- D'autres utilisateurs des rapports de mission du cabinet, par exemple les investisseurs qui s'appuient sur ces rapports dans leur prise de décisions, peuvent exprimer le souhait d'obtenir ces informations.

A126. Les informations sur le système de gestion de la qualité communiquées aux parties externes, y compris les informations communiquées aux responsables de la gouvernance sur la façon dont ce système aide à réaliser systématiquement des missions de qualité, peuvent concerner, par exemple :

- la nature et les circonstances du cabinet, notamment sa structure organisationnelle, son modèle d'entreprise, sa stratégie et son environnement d'exploitation ;
- la gouvernance et le leadership du cabinet, comme la culture du cabinet, la façon dont celui-ci démontre un engagement qualité, et l'attribution des rôles, responsabilités et pouvoirs à l'égard du système de gestion de la qualité ;
- la manière dont le cabinet se conforme aux règles de déontologie pertinentes, y compris celles qui ont trait à l'indépendance, dans l'exercice de ses responsabilités ;
- les facteurs contribuant à la réalisation de missions de qualité, lesquels peuvent être présentés sous forme d'indicateurs de la qualité des missions accompagnés d'explications appropriées, par exemple ;
- les résultats des activités de suivi et des inspections externes du cabinet, et la manière dont celui-ci a corrigé les déficiences relevées ou y répond autrement ;
- l'évaluation, menée conformément aux paragraphes 53 et 54, visant à déterminer si le système de gestion de la qualité fournit au cabinet l'assurance raisonnable que les objectifs du système sont atteints, et la conclusion s'y rapportant ainsi que le fondement des jugements portés dans le cadre de cette évaluation et de la formulation de cette conclusion ;
- la manière dont le cabinet a réagi aux faits nouveaux et aux changements touchant ses propres circonstances ou celles des missions qu'il réalise, y compris la façon dont le système de gestion de la qualité a été adapté en réponse à ces changements ;
- la relation entre le cabinet et le réseau, la structure générale du réseau, une description des exigences du réseau et des services du réseau, les responsabilités du cabinet (dont la responsabilité ultime à l'égard de son système de gestion de la qualité) et du réseau, et des informations sur la portée et les résultats globaux des activités de suivi réalisées par le réseau auprès des cabinets qui en sont membres.

Communications avec les responsables de la gouvernance (Réf. : sous-alinéa 34 e)i))

A127. La façon dont les communications avec les responsables de la gouvernance sont effectuées (soit par le cabinet soit par l'équipe de mission) peut dépendre des politiques ou des procédures qu'a établies le cabinet et des circonstances de la mission.

A128. La norme ISA 260 (révisée) 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. La détermination par l'auditeur des personnes, dans la structure de gouvernance de l'entité, avec qui il convient de communiquer[19] et le processus de communication[20] y sont également traités. Dans certaines

[19] Norme ISA 260 (révisée), *Communication avec les responsables de la gouvernance*, paragraphes 11 à 13.

[20] Norme ISA 260 (révisée), paragraphes 18 à 22.

circonstances, il peut être approprié de communiquer avec les responsables de la gouvernance dans le cas d'entités autres que des entités cotées (ou dans le cadre d'autres missions), notamment des entités qui peuvent présenter des caractéristiques liées à l'intérêt public ou à l'obligation d'information du public. Il peut s'agir, par exemple, d'entités :

- qui détiennent un actif important en qualité de fiduciaire pour un grand nombre de parties prenantes, y compris des institutions financières, comme certaines banques, compagnies d'assurance et caisses de retraite ;
- qui sont bien connues du public, ou dont les dirigeants ou les propriétaires sont bien connus du public ;
- qui ont un grand nombre et un large éventail de parties prenantes.

Considérations propres au secteur public

A129. Le cabinet peut déterminer qu'il est approprié d'inclure la façon dont son système de gestion de la qualité aide à réaliser systématiquement des missions de qualité dans ses communications avec les responsables de la gouvernance d'une entité du secteur public, compte tenu de la taille et de la complexité de l'entité en question, de la diversité de ses parties prenantes, de la nature des services qu'elle fournit, et du rôle et des responsabilités des responsables de la gouvernance.

Détermination des circonstances dans lesquelles il est par ailleurs approprié de communiquer avec des parties externes (Réf. : sous-alinéa 34 e)ii))

A130. Pour déterminer les circonstances où il est approprié de communiquer avec des parties externes concernant le système de gestion de la qualité du cabinet, le cabinet exerce son jugement professionnel et peut tenir compte de facteurs tels que :

- les types de missions que réalise le cabinet et les types d'entités pour lesquelles il les réalise ;
- la nature et les circonstances du cabinet ;
- la nature de l'environnement d'exploitation du cabinet, dont les pratiques commerciales habituelles dans le pays ou le territoire où le cabinet est situé et les caractéristiques des marchés financiers dans lesquels il exerce ses activités ;
- la mesure dans laquelle le cabinet a déjà communiqué avec des parties externes du fait de textes légaux ou réglementaires (c'est-à-dire la question de savoir si d'autres communications sont nécessaires et, dans l'affirmative, ce qu'il convient de communiquer) ;
- les attentes des parties prenantes situées dans le pays ou le territoire où se trouve le cabinet, y compris la compréhension et l'intérêt qu'ont démontrés les parties externes à l'égard des missions réalisées par le cabinet, ainsi que les processus suivis par celui-ci pour la réalisation des missions ;
- les tendances dans le pays ou le territoire concerné ;
- les informations déjà accessibles aux parties externes ;

- la manière dont les parties externes pourraient utiliser les informations, et la compréhension générale qu'elles ont des questions liées aux systèmes de gestion de la qualité des cabinets et aux audits ou aux examens limités d'états financiers, ou aux autres missions d'assurance ou de services connexes ;
- les avantages pour l'intérêt public des communications avec les parties externes et la question de savoir si l'on peut raisonnablement s'attendre à ce qu'ils dépassent le coût (pécuniaire ou autre) que présentent ces communications.

Les facteurs susmentionnés peuvent également avoir une incidence sur les informations qu'inclut le cabinet dans ses communications, ainsi que sur la nature, le calendrier, l'étendue et la forme des communications.

Nature, calendrier, étendue et forme appropriée des communications avec des parties externes
(Réf. : sous-alinéa 34 e)iii))

A131. Lorsqu'il prépare les informations à communiquer aux parties externes, le cabinet peut tenir compte des caractéristiques suivantes :

- les informations sont propres aux circonstances du cabinet. Le fait de rattacher les questions traitées dans les communications directement aux circonstances du cabinet peut aider à éviter que les informations deviennent trop standardisées et perdent de leur utilité au fil du temps ;
- les informations sont présentées d'une manière claire et compréhensible qui n'est ni trompeuse ni susceptible d'influencer de façon inappropriée les utilisateurs des communications (par exemple, un équilibre est assuré entre les aspects positifs et négatifs des questions communiquées) ;
- les informations sont exactes et exhaustives dans tous leurs aspects significatifs et ne contiennent pas d'éléments trompeurs ;
- les informations tiennent compte des besoins d'information des utilisateurs auxquels elles sont destinées. Pour déterminer ces besoins, le cabinet peut notamment se demander quel serait un niveau de détail valable pour les utilisateurs et si les utilisateurs ont accès à des informations pertinentes par l'intermédiaire d'autres sources (par exemple le site Web du cabinet).

A132. En ce qui concerne les communications avec les parties externes – y compris avec les responsables de la gouvernance, lorsqu'il audite les états financiers d'entités cotées –, le cabinet exerce son jugement professionnel pour déterminer, selon les circonstances, s'il convient de communiquer de vive voix ou par écrit. La forme de communication peut donc varier.

Exemples de formes de communication avec les parties externes

- Publication (par exemple un rapport de transparence ou un rapport sur la qualité de l'audit)
- Communications écrites ciblant certaines parties prenantes (par exemple des informations sur les résultats du processus de suivi et de prise de mesures correctives du cabinet)
- Conversations et interactions directes avec la partie externe (par exemple des discussions entre l'équipe de mission et les responsables de la gouvernance)
- Page Web
- Autres médias numériques, dont les réseaux sociaux, ou entretiens ou présentations enregistrés sur vidéo ou diffusés sur le Web

Missions pour lesquelles une revue de la qualité de la mission est réalisée

Revue de la qualité de la mission exigée par les textes légaux ou réglementaires (Réf. : sous-alinéa 34 f)ii))

A133. La réalisation d'une revue de la qualité de la mission peut être exigée par les textes légaux ou réglementaires, par exemple pour les audits :

- d'entités définies comme étant des entités d'intérêt public dans un pays ou un territoire donné ;
- d'entités exerçant leurs activités dans le secteur public, recevant du financement public ou ayant une obligation d'information du public ;
- d'entités exerçant leurs activités dans certains secteurs particuliers (par exemple des institutions financières comme les banques, les compagnies d'assurance et les caisses de retraite) ;
- d'entités dont l'actif atteint un seuil spécifié ;
- d'entités qui sont sous la gouverne d'un tribunal ou d'un processus judiciaire (par exemple en cas de liquidation).

Revue de la qualité de la mission réalisée en réponse à un ou plusieurs risques liés à la qualité (Réf. : sous-alinéa 34 f)iii))

A134. La compréhension des situations, événements, circonstances, actions ou inactions susceptibles de nuire à l'atteinte des objectifs en matière de qualité qu'est tenu d'acquérir le cabinet selon le sous-alinéa 25 a)ii) est liée à la nature et aux circonstances des missions que réalise le cabinet. Lors de la conception et de la mise en œuvre des réponses à un ou plusieurs risques liés à la qualité, le cabinet peut déterminer qu'une revue de la qualité de la mission constitue une réponse appropriée compte tenu des raisons qui sous-tendent les évaluations des risques liés à la qualité.

Exemples de situations, d'événements, de circonstances, d'actions ou d'inactions à l'origine d'un ou de plusieurs risques liés à la qualité pour lesquels une revue de la qualité de la mission peut constituer une réponse appropriée

En ce qui concerne les types de missions que réalise le cabinet et les rapports à délivrer :

- missions qui présentent un degré élevé de complexité ou de jugement, comme :
  - l'audit des états financiers d'une entité qui exerce ses activités dans un secteur où, en règle générale, les estimations comptables comportent un degré élevé d'incertitude d'estimation (c'est le cas par exemple de certaines grandes institutions financières ou entités minières), ou pour laquelle il existe des incertitudes liées à des événements ou à des situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation,
  - une mission d'assurance qui nécessite des compétences et des connaissances spécialisées aux fins de mesure ou d'évaluation de l'objet considéré au regard des critères applicables (par exemple un bilan des gaz à effet de serre dans lequel il y a des incertitudes importantes associées aux quantités déclarées) ;
- missions où des problèmes ont été rencontrés (par exemple les missions d'audit à l'égard desquelles il y a eu des constatations récurrentes découlant d'inspections internes ou externes, des déficiences importantes du contrôle interne qui n'ont pas été corrigées, ou encore un retraitement significatif des informations comparatives contenues dans les états financiers) ;
- missions pour lesquelles des circonstances inhabituelles ont été constatées au cours du processus d'acceptation et de maintien de relations clients et de missions spécifiques (par exemple, un nouveau client qui s'est trouvé en désaccord avec l'auditeur ou le professionnel en exercice précédent) ;
- missions qui impliquent de faire rapport sur des informations – financières ou non financières – que l'entité prévoit d'inclure dans un document qui sera déposé auprès des autorités de réglementation et qui peuvent faire davantage appel au jugement, comme les informations financières pro forma à inclure dans un prospectus.

En ce qui concerne les types d'entités pour lesquelles le cabinet réalise des missions :

- entités qui exercent leurs activités dans des secteurs en émergence, ou à l'égard desquelles le cabinet n'a aucune expérience ;
- entités à l'égard desquelles les autorités de réglementation des valeurs mobilières ou les autorités de réglementation prudentielle ont exprimé des préoccupations dans leurs communications ;
- entités – autres que des entités cotées – qui peuvent présenter des caractéristiques liées à l'intérêt public ou à l'obligation d'information du public. Il peut s'agir, par exemple, d'entités :
  - qui détiennent un actif important en qualité de fiduciaire pour un grand nombre de parties prenantes, y compris des institutions financières, comme certaines banques, compagnies

d'assurance et caisses de retraite pour lesquelles les textes légaux ou réglementaires n'exigent pas par ailleurs une revue de la qualité de la mission,

- qui sont bien connues du public, ou dont les dirigeants ou les propriétaires sont bien connus du public,
- qui ont un grand nombre et un large éventail de parties prenantes.

A135. Les réponses du cabinet aux risques liés à la qualité peuvent inclure d'autres formes de revues des missions qui ne sont pas des revues de la qualité des missions. Par exemple, dans le cas des audits d'états financiers, les réponses du cabinet peuvent comprendre des revues, réalisées par des membres du cabinet ayant une expertise technique dans un domaine spécialisé, qui portent sur les procédures mises en œuvre par l'équipe de mission à l'égard des risques importants ou sur certains jugements importants. Dans certains cas, ces autres types de revues des missions peuvent s'ajouter à une revue de la qualité de la mission.

A136. Il peut arriver que le cabinet détermine qu'il n'y a aucune mission, d'audit ou autre, pour laquelle une revue de la qualité de la mission, ou une autre forme de revue de la mission, constitue une réponse appropriée aux risques liés à la qualité.

Considérations propres au secteur public

A137. La nature et les circonstances des entités du secteur public peuvent donner lieu à certains risques liés à la qualité – du fait de la taille et de la complexité de ces entités, de la diversité de leurs parties prenantes, et de la nature des services qu'elles fournissent, par exemple –, et le cabinet peut déterminer qu'une revue de la qualité de la mission constitue une réponse appropriée à ces risques. Il se peut aussi que les textes légaux ou réglementaires imposent, aux auditeurs d'entités du secteur public, des exigences supplémentaires en matière de rapport (comme la délivrance d'un rapport distinct sur les cas de non-conformité aux textes légaux ou réglementaires au corps législatif ou à un autre organe de gouvernance, ou la communication de ces cas dans le rapport de l'auditeur sur les états financiers). En pareil cas, lorsqu'il détermine si la revue de la qualité de la mission constitue une réponse appropriée, le cabinet peut aussi tenir compte de la complexité découlant des exigences supplémentaires et de l'importance, pour les utilisateurs, des questions à communiquer selon ces exigences.

Processus de suivi et de prise de mesures correctives (Réf. : par. 35 à 47)

A138. En plus de permettre d'évaluer le système de gestion de la qualité, le processus de suivi et de prise de mesures correctives favorise l'amélioration proactive et continue de la qualité des missions et du système de gestion de la qualité. Par exemple :

- en raison des limites inhérentes à un système de gestion de la qualité, il n'est pas rare que le cabinet relève des déficiences. L'identification des déficiences est un aspect important du système parce que, faite rapidement, elle donne la possibilité au cabinet d'agir sans tarder en prenant des mesures correctrices efficaces et aide à instaurer une culture d'amélioration continue ;

- les activités de suivi peuvent fournir au cabinet des informations utiles pour prévenir une déficience. En effet, grâce aux constatations tirées de ces activités, il est possible pour le cabinet de régler certains problèmes susceptibles, au fil du temps, d'entraîner une déficience.

Conception et réalisation des activités de suivi (Réf. : par. 37 et 38)

A139. Les activités de suivi du cabinet peuvent comprendre à la fois des activités de suivi continues et des activités de suivi périodiques. Les activités de suivi continues sont généralement des activités courantes intégrées aux processus du cabinet et réalisées en temps réel en fonction de l'évolution des circonstances. Quant aux activités de suivi périodiques, elles sont réalisées par le cabinet à divers intervalles. Dans la plupart des cas, les activités de suivi continues permettent d'obtenir plus rapidement des informations sur le système de gestion de la qualité.

A140. Les activités de suivi peuvent comprendre l'inspection des missions en cours. L'inspection des missions permet de s'assurer qu'un aspect donné du système de gestion de la qualité a été conçu et mis en place et fonctionne comme prévu. Dans certains cas, il peut y avoir dans le système de gestion de la qualité des réponses qui sont conçues pour la revue d'une mission en cours de réalisation et qui sont de nature semblable à l'inspection d'une mission en cours (par exemple une revue conçue pour permettre au cabinet de déceler les défaillances ou les lacunes du système de gestion de la qualité afin d'éviter la concrétisation d'un risque lié à la qualité). C'est l'objectif de l'activité en question qui oriente sa conception et sa mise en œuvre et qui détermine sa place dans le système de gestion de la qualité (c'est-à-dire qui détermine s'il s'agit d'une inspection d'une mission en cours réalisée en tant qu'activité de suivi, ou plutôt d'une revue d'une mission réalisée en réponse à un risque lié à la qualité).

A141. La nature, le calendrier et l'étendue des activités de suivi peuvent également dépendre d'autres éléments, tels que :

- la taille et la structure organisationnelle du cabinet ;
- la participation du réseau aux activités de suivi du cabinet ;
- les ressources (par exemple les applications informatiques) que le cabinet prévoit d'utiliser pour les activités de suivi.

A142. Le cabinet peut déterminer, lorsqu'il réalise les activités de suivi, qu'il y a lieu d'apporter des changements à leur nature, à leur calendrier et à leur étendue, notamment si des constatations indiquent que des activités de suivi plus poussées sont nécessaires.

Conception du processus d'évaluation des risques et du processus de suivi et de prise de mesures correctives du cabinet (Réf. : alinéa 37 c))

A143. La façon dont le processus d'évaluation des risques du cabinet est conçu (approche centralisée ou décentralisée, fréquence des révisions, etc.) peut avoir une incidence sur la nature, le calendrier et l'étendue des activités de suivi, dont celles qui concernent ce même processus.

A144. La façon dont le processus de suivi et de prise de mesures correctives du cabinet est conçu (c'est-à-dire la nature, le calendrier et l'étendue des activités de suivi et de prise de mesures correctives compte tenu de la nature et des circonstances du cabinet) peut avoir une incidence sur les activités

de suivi que mène le cabinet pour déterminer si ce processus permet d'atteindre les buts décrits au paragraphe 35.

Exemple illustrant l'adaptabilité – Activités de suivi concernant le processus de suivi et de prise de mesures correctives

- Dans un cabinet peu complexe, il se peut que les activités de suivi soient simples. En effet, les informations concernant le processus de suivi et de prise de mesures correctives peuvent être facilement accessibles grâce à la connaissance qu'a la direction (du fait de ses interactions fréquentes avec le système de gestion de la qualité) de la nature, du calendrier et de l'étendue des activités de suivi réalisées ainsi que des résultats de ces activités et de la façon dont le cabinet y donne suite.
- Dans un cabinet plus complexe, les activités de suivi concernant le processus de suivi et de prise de mesures correctives peuvent être conçues expressément pour permettre au cabinet de s'assurer que ce processus fournit en temps opportun des informations pertinentes et fiables sur le système de gestion de la qualité, et qu'il permet de prendre des mesures appropriées en réponse aux déficiences relevées.

Changements dans le système de gestion de la qualité (Réf. : alinéa 37 d))

A145. Les changements dans le système de gestion de la qualité peuvent comprendre :

- des changements visant à corriger une déficience relevée dans le système de gestion de la qualité ;
- des modifications qui sont apportées aux objectifs en matière de qualité, aux risques liés à la qualité ou aux réponses en raison de changements touchant la nature et les circonstances du cabinet ou des missions qu'il réalise.

Lorsque des changements se produisent, il se peut que les activités de suivi menées antérieurement par le cabinet ne lui permettent plus d'obtenir les informations nécessaires à l'évaluation du système de gestion de la qualité ; les activités de suivi du cabinet peuvent donc inclure le suivi des aspects touchés par ces changements.

Activités de suivi antérieures (Réf. : alinéa 37 e))

A146. Il est possible que les résultats des activités de suivi antérieures du cabinet indiquent certains aspects du système à l'égard desquels il pourrait y avoir des déficiences, notamment ceux qui ont présenté des déficiences dans le passé.

A147. Les activités de suivi menées antérieurement par le cabinet ne lui permettent peut-être plus d'obtenir les informations nécessaires à l'évaluation du système de gestion de la qualité, y compris celles portant sur les aspects du système qui n'ont pas changé, en particulier s'il s'est écoulé du temps depuis que ces activités de suivi ont été menées.

Autres informations pertinentes (Réf. : alinéa 37 f))

A148. Il peut y avoir, en plus des informations mentionnées à l'alinéa 37 f), d'autres informations pertinentes, telles que :

- les informations communiquées par le réseau, selon les alinéas 50 c) et 51 b), à propos du système de gestion de la qualité du cabinet, dont celles concernant les exigences du réseau ou les services du réseau que le cabinet a intégrés dans son système de gestion de la qualité ;
- les informations communiquées par un fournisseur de services sur les ressources que le cabinet utilise dans son système de gestion de la qualité ;
- les informations mises à la disposition du cabinet par une autorité de réglementation, comme une autorité de réglementation des valeurs mobilières, au sujet des entités pour lesquelles il réalise des missions (par exemple la présence d'irrégularités dans les états financiers d'une entité).

A149. Les résultats d'inspections externes ou d'autres informations pertinentes provenant de sources internes ou externes peuvent indiquer que les activités de suivi menées antérieurement par le cabinet n'ont pas permis l'identification d'une déficience du système de gestion de la qualité. Ces informations peuvent avoir une incidence sur la prise en compte par le cabinet de la nature, du calendrier et de l'étendue de ses activités de suivi antérieures.

A150. Les inspections externes ne sauraient se substituer aux activités de suivi internes du cabinet. Les résultats de ces inspections orientent néanmoins la nature, le calendrier et l'étendue des activités de suivi.

Inspections de missions (Réf. : par. 38)

A151. *Exemples d'éléments mentionnés au paragraphe 37 dont peut tenir compte le cabinet pour le choix de missions achevées aux fins d'inspection*

- En ce qui concerne les situations, événements, circonstances, actions ou inactions à l'origine de risques liés à la qualité :
  - les types de missions que réalise le cabinet, et l'étendue de l'expérience que possède celui-ci par rapport à ces types de missions ;
  - les types d'entités pour lesquelles les missions sont réalisées, par exemple :
    - des entités cotées,
    - des entités qui exercent leurs activités dans des secteurs en émergence,
    - des entités qui exercent leurs activités dans des secteurs où le degré de complexité ou de jugement est élevé,
    - des entités qui exercent leurs activités dans un secteur qui est nouveau pour le cabinet ;
  - l'ancienneté et l'expérience des associés responsables de missions.
- Les résultats des inspections de missions achevées précédentes, dont ceux se rapportant à chaque associé responsable de mission.
- En ce qui concerne les autres informations pertinentes :
  - les plaintes ou les allégations à l'endroit d'un associé responsable de mission ;
  - les résultats des inspections externes, dont ceux se rapportant à chaque associé responsable de mission ;
  - les résultats de l'évaluation faite par le cabinet de l'engagement qualité démontré par chaque associé responsable de mission.

A152. Outre l'inspection de missions achevées, le cabinet peut mener une multitude d'activités de suivi dont l'objectif est de déterminer si les missions ont été réalisées dans le respect des politiques ou des procédures. Ces activités de suivi peuvent viser certaines missions ou certains associés responsables de missions en particulier. La nature et l'étendue de ces activités de suivi, ainsi que les résultats qui en découlent, peuvent aider le cabinet à déterminer :

- quelles missions achevées choisir aux fins d'inspection ;
- quels associés responsables de missions choisir aux fins d'inspection ;
- à quelle fréquence choisir un associé responsable de mission aux fins d'inspection ;
- quels aspects évaluer lors de l'inspection de missions achevées.

A153. L'inspection cyclique de missions achevées peut aider le cabinet à établir si les associés responsables de missions s'acquittent de leur responsabilité globale à l'égard de la gestion et de l'atteinte de la qualité dans le cadre des missions auxquelles ils sont affectés.

Exemple illustrant la façon dont un cabinet peut veiller à ce que l'inspection de missions achevées pour chaque associé responsable de mission se fasse de manière cyclique

Le cabinet peut établir, au sujet de l'inspection de missions achevées, des politiques ou des procédures qui traitent des questions suivantes :

- la durée habituelle du cycle d'inspection de missions achevées – il peut s'agir, par l'exemple, d'un cycle de trois ans pour les associés responsables de missions qui réalisent des audits d'états financiers, et de cinq ans pour tous les autres associés responsables de missions ;
- les critères à respecter pour le choix des missions achevées, y compris, dans le cas des associés responsables de missions qui réalisent des audits d'états financiers, le fait qu'il est censé y avoir au moins une mission d'audit parmi les missions achevées choisies ;
- l'élément d'imprévisibilité à introduire dans le choix des associés responsables de missions ;
- les circonstances dans lesquelles il est nécessaire ou approprié de choisir les associés responsables de missions selon un cycle différent du cycle habituel indiqué dans la politique, par exemple :
  - le cabinet peut raccourcir le cycle lorsque :
    - plusieurs déficiences jugées graves sont relevées par le cabinet, et celui-ci détermine qu'il faut raccourcir le cycle d'inspection pour tous les associés responsables de missions,
    - l'associé responsable de mission réalise des missions pour des entités exerçant leurs activités dans un secteur donné, où le degré de complexité ou de jugement est élevé,
    - l'une des missions réalisées par l'associé responsable de mission a fait l'objet d'autres activités de suivi qui n'ont pas donné des résultats satisfaisants,
    - l'associé responsable de mission a réalisé une mission pour une entité exerçant ses activités dans un secteur à l'égard duquel il a peu d'expérience,
    - l'associé responsable de mission assume son rôle depuis peu, du fait qu'il a été nommé récemment ou qu'il vient d'arriver au sein du cabinet après avoir travaillé dans un autre cabinet ou dans un autre pays ;
  - le cabinet peut reporter le choix d'un associé responsable de mission (par exemple, à un an après le cycle habituel indiqué dans la politique) lorsque les conditions suivantes sont réunies :
    - les missions réalisées par l'associé responsable de mission ont fait l'objet d'autres activités de suivi au cours du cycle habituel indiqué dans la politique,
    - les résultats de ces autres activités de suivi ont permis au cabinet d'obtenir des informations suffisantes sur l'associé responsable de mission (de sorte que l'inspection de missions achevées ne lui fournira vraisemblablement pas de nouvelles informations à son sujet).

A154. Les éléments examinés lors de l'inspection d'une mission sont fonction de la façon dont l'utilisation de cette inspection s'inscrit dans le suivi du système de gestion de la qualité. Habituellement, l'inspection d'une mission vise entre autres à déterminer si les réponses mises en œuvre au niveau de la mission (par exemple les politiques et procédures du cabinet qui portent sur la réalisation de missions) l'ont été telles qu'elles ont été conçues et si elles fonctionnent efficacement.

Personnes qui réalisent les activités de suivi (Réf. : alinéa 39 b))

A155. Les dispositions des règles de déontologie pertinentes sont à prendre en considération dans la conception des politiques ou des procédures relatives à l'objectivité des personnes qui réalisent les activités de suivi. Il peut y avoir une menace liée à l'autocontrôle lorsque :

- la personne qui procède à l'inspection d'une mission exerçait :
  - dans le cas d'un audit d'états financiers, les fonctions de membre de l'équipe de mission ou de responsable de la revue de la qualité de la mission pour la mission concernée ou pour une mission visant une période financière ultérieure,
  - pour toutes les autres missions, les fonctions de membre de l'équipe de mission ou de responsable de la revue de la qualité de la mission pour la mission concernée ;
- la personne qui réalise un autre type d'activité de suivi a participé à la conception, à la mise en œuvre ou au fonctionnement de la réponse faisant l'objet du suivi.

A156. Dans certains cas, notamment dans un cabinet peu complexe, il est possible qu'aucun membre du cabinet n'ait la compétence, les capacités, le temps et l'objectivité nécessaires pour réaliser les activités de suivi. Le cabinet peut alors avoir recours aux services du réseau ou à un fournisseur de services pour la réalisation des activités de suivi.

Évaluation des constatations et identification des déficiences (Réf. : alinéa 16 a) et par. 40 et 41)

A157. Le cabinet accumule des constatations grâce à la réalisation d'activités de suivi ou aux inspections externes, ou grâce à d'autres sources pertinentes.

A158. Les informations qu'accumule le cabinet grâce aux activités de suivi ou aux inspections externes, ou grâce à d'autres sources pertinentes, peuvent permettre de faire d'autres observations au sujet du système de gestion de la qualité du cabinet, notamment en ce qui a trait :

- aux actions, aux comportements ou aux situations qui ont mené à des résultats positifs sur le plan de la qualité ou de l'efficacité du système ;
- à des situations qui n'ont donné lieu à aucune constatation (par exemple des missions qui n'ont donné lieu à aucune constatation, mais qui sont de nature semblable à d'autres ayant fait l'objet de constatations).

Ces autres observations peuvent être utiles au cabinet, car elles peuvent l'aider dans son investigation des causes profondes des déficiences relevées, mettre en lumière des pratiques qu'il peut soutenir ou dont il peut étendre l'application (à l'ensemble des missions, par exemple) ou révéler des points à améliorer dans son système de gestion de la qualité.

A159. Le cabinet exerce son jugement professionnel pour déterminer si des constatations, prises individuellement ou collectivement, indiquent l'existence d'une déficience dans son système de gestion de la qualité. Pour porter ce jugement, il peut lui être nécessaire de tenir compte de l'importance relative des constatations par rapport aux objectifs en matière de qualité, aux risques liés à la qualité, aux réponses ou aux autres aspects du système de gestion de la qualité qui sont touchés. Le jugement que porte le cabinet peut être influencé par des facteurs quantitatifs et qualitatifs propres aux constatations. Dans certains cas, le cabinet peut juger approprié d'obtenir d'autres informations sur les constatations avant de conclure à l'existence ou non d'une déficience. Les constatations, y compris celles se rapportant des missions, ne dénotent pas nécessairement une déficience.

A160. *Exemples de facteurs quantitatifs et qualitatifs que le cabinet peut prendre en considération pour déterminer si des constatations indiquent l'existence d'une déficience*

Risques liés à la qualité et réponses

- Si les constatations concernent une réponse :
  - la manière dont est conçue la réponse, par exemple sa nature, la fréquence de sa mise en œuvre (le cas échéant) et son importance relative au regard de l'atténuation des risques liés à la qualité et de l'atteinte des objectifs en matière de qualité auxquels elle se rapporte ;
  - la nature du risque lié à la qualité visé par la réponse, et la mesure dans laquelle les constatations indiquent que ce risque n'a pas été atténué ;
  - la question de savoir s'il y a d'autres réponses au même risque lié à la qualité et, le cas échéant, des constatations les concernant.

Nature et caractère généralisé des constatations

- La nature des constatations. Par exemple, des constatations qui se rapportent aux actions et aux comportements des dirigeants peuvent être qualitativement importantes en raison de l'effet généralisé qu'elles peuvent avoir sur le système de gestion de la qualité dans son ensemble.
- La question de savoir si des constatations, prises collectivement, indiquent une tendance ou un problème systémique. Par exemple, l'existence de constatations semblables à propos de plusieurs missions peut être l'indice d'un problème systémique.

Étendue de l'activité de suivi et ampleur des constatations

- L'étendue de l'activité de suivi qui a mené aux constatations, notamment le nombre de populations et leur taille.
- L'ampleur des constatations par rapport au choix des missions visées par l'activité de suivi et au taux d'écart attendu. Par exemple, dans le cas de l'inspection de missions, le nombre de missions, parmi toutes celles choisies, pour lesquelles il y a eu des constatations, et le taux d'écart attendu estimé par le cabinet.

A161. L'évaluation des constatations ainsi que l'identification des déficiences et l'évaluation de leur gravité et de leur caractère généralisé, y compris l'investigation de leurs causes profondes, s'inscrivent dans un processus itératif qui n'est pas linéaire.

Exemples illustrant la nature itérative et non linéaire du processus dans lequel s'inscrivent l'évaluation des constatations, et l'identification et l'évaluation des déficiences, y compris l'investigation de leurs causes profondes

- L'investigation des causes profondes d'une déficience relevée peut amener le cabinet à découvrir une situation ayant des similitudes avec d'autres situations auxquelles se rapportent des constatations qui n'ont pas été considérées comme dénotant des déficiences. Le cabinet réévalue alors ces constatations et les classe dans les constatations indiquant l'existence de déficiences.
- L'évaluation de la gravité et du caractère généralisé d'une déficience relevée peut amener le cabinet à dégager une tendance ou à cerner un problème systémique qu'il est possible de relier à d'autres constatations qui n'ont pas été considérées comme dénotant des déficiences. Le cabinet réévalue alors ces constatations et les classe dans les constatations indiquant l'existence de déficiences.

A162. Les résultats des activités de suivi, les résultats des inspections externes et d'autres informations pertinentes (comme celles découlant des activités de suivi menées par le réseau, ou les plaintes et les allégations) peuvent apporter un éclairage utile sur l'efficacité du processus de suivi et de prise de mesures correctives. Par exemple, les résultats des inspections externes peuvent fournir des informations sur le système de gestion de la qualité qui n'ont pas été relevées dans le cadre du processus de suivi et de prise de mesures correctives du cabinet, ce qui peut faire ressortir une déficience de ce processus.

Évaluation des déficiences relevées (Réf. : par. 41)

A163. Voici des facteurs dont le cabinet peut tenir compte pour évaluer la gravité et le caractère généralisé d'une déficience relevée :

- la nature de la déficience relevée, y compris l'aspect du système de gestion de la qualité du cabinet auquel se rapporte la déficience, et la question de savoir si la déficience touche la conception, la mise en place ou le fonctionnement du système de gestion de la qualité ;
- lorsque la déficience relevée concerne une réponse à un risque lié à la qualité, la question de savoir s'il y a d'autres réponses visant à atténuer le même risque qui peuvent compenser ;
- les causes profondes de la déficience relevée ;
- la fréquence à laquelle les circonstances à l'origine de la déficience relevée se sont présentées ;
- l'ampleur de la déficience relevée, le temps écoulé avant l'apparition de la déficience, ainsi que la durée de cette dernière et de ses effets sur le système de gestion de la qualité.

A164. La gravité et le caractère généralisé des déficiences relevées se répercutent sur l'évaluation du système de gestion de la qualité menée par la ou les personnes auxquelles ont été attribuées la responsabilité ultime et l'obligation ultime de rendre compte à l'égard de ce système.

Causes profondes des déficiences relevées (Réf. : alinéa 41 a))

A165. L'objectif de l'investigation des causes profondes des déficiences relevées est de comprendre les circonstances sous-jacentes à l'origine des déficiences, de manière à permettre au cabinet :

- d'évaluer la gravité et le caractère généralisé de chacune des déficiences relevées ;
- de corriger ces déficiences de façon appropriée.

L'analyse des causes profondes nécessite l'exercice du jugement professionnel et se fait à partir des informations disponibles.

A166. La nature, le calendrier et l'étendue des procédures que met en œuvre le cabinet pour comprendre les causes profondes d'une déficience relevée peuvent par ailleurs dépendre de la nature et des circonstances du cabinet, notamment :

- de la complexité et des caractéristiques du fonctionnement du cabinet ;
- de la taille du cabinet ;
- de la dispersion géographique du cabinet ;
- de la structure du cabinet et de la mesure dans laquelle il concentre ou centralise ses processus ou ses activités.

Exemples illustrant l'incidence de la nature et de la gravité potentielle des déficiences relevées ainsi que de la nature et des circonstances du cabinet sur la nature, le calendrier et l'étendue des procédures que met en œuvre le cabinet pour comprendre les causes profondes de ces déficiences

- Nature de la déficience relevée : Les procédures que met en œuvre le cabinet pour comprendre les causes profondes de la déficience peuvent être plus rigoureuses s'il est établi que le rapport de mission délivré au terme de l'audit des états financiers d'une entité cotée était inapproprié ou si la déficience se rapporte à des actions ou à des comportements de la direction du cabinet en ce qui a trait à la qualité.
- Gravité potentielle de la déficience relevée : Les procédures que met en œuvre le cabinet pour comprendre les causes profondes de la déficience peuvent être plus rigoureuses si la déficience a été relevée à l'égard de plusieurs missions ou s'il y a des signes indiquant un taux élevé de non-conformité aux politiques ou aux procédures.
- Nature et circonstances du cabinet :
    - Dans un cabinet peu complexe qui n'a qu'un seul emplacement, il est possible que la plupart des informations se trouvent au même endroit et soient facilement accessibles, et que les causes profondes de la déficience relevée soient plus évidentes. Les procédures que met en œuvre le cabinet pour comprendre ces causes peuvent donc être simples.
    - Dans un cabinet plus complexe comptant plusieurs emplacements, les procédures que met en œuvre le cabinet pour comprendre les causes profondes de la déficience relevée peuvent consister, entre autres, à faire appel à des personnes ayant reçu une formation axée sur l'investigation des causes profondes et à élaborer des méthodes comportant des procédures d'un degré de formalité plus élevé pour la détermination des causes profondes.

A167. Dans le cadre de l'investigation des causes profondes des déficiences relevées, le cabinet peut chercher à comprendre pourquoi il constate une déficience dans certaines situations, mais pas dans d'autres situations de nature semblable. Cela peut lui être utile pour déterminer les mesures correctives à prendre en réponse aux déficiences relevées.

Exemple où le cabinet constate une déficience dans certaines situations, mais pas dans d'autres situations de nature semblable, et se sert de cette information dans l'investigation des causes profondes des déficiences relevées

L'existence de constatations semblables concernant plusieurs missions amène le cabinet à conclure à l'existence d'une déficience. Toutefois, le cabinet note que ces constatations ne touchent pas toutes les missions de la population testée. Après avoir comparé les missions, il conclut que la cause profonde de la déficience relevée est le manque de participation des associés responsables de missions à certaines étapes clés des missions.

A168. La détermination de causes profondes suffisamment précises peut soutenir le processus de prise de mesures correctives à l'égard des déficiences relevées par le cabinet.

> *Exemple illustrant la détermination de causes profondes suffisamment précises*
>
> Le cabinet se rend compte que les équipes de mission qui réalisent les audits d'états financiers négligent d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés au sujet des estimations comptables qui reposent sur des hypothèses de la direction comportant un degré élevé de subjectivité. Même s'il constate que les membres des équipes de mission ne font pas suffisamment preuve d'esprit critique, la cause profonde sous-jacente de ce problème peut être liée à autre chose (par exemple une culture qui n'encourage pas les membres des équipes de mission à remettre en cause ce que disent les personnes en situation d'autorité, ou un manque de direction, de supervision et de revue des travaux effectués dans le cadre des missions).

A169. En plus de son investigation des causes profondes des déficiences relevées, le cabinet peut procéder à l'investigation des causes profondes de résultats positifs, ce qui lui donnera possiblement des pistes intéressantes pour améliorer ou renforcer son système de gestion de la qualité.

Réponses aux déficiences relevées (Réf. : par. 42)

A170. La nature, le calendrier et l'étendue des mesures correctives peuvent dépendre de divers autres facteurs, dont :

- les causes profondes ;
- la gravité et le caractère généralisé de la déficience relevée, et l'urgence avec laquelle il faut corriger cette déficience, compte tenu de ces deux facteurs ;
- l'efficacité des mesures correctives qu'envisage le cabinet pour s'attaquer aux causes profondes. Par exemple, il se peut que le cabinet doive mettre en œuvre plus d'une mesure corrective pour s'attaquer efficacement aux causes profondes, ou qu'il doive mettre en œuvre des mesures correctives temporaires jusqu'à ce qu'il puisse mettre en œuvre des mesures correctives plus efficaces.

A171. Il se peut que les mesures correctives consistent entre autres à ajouter des objectifs en matière de qualité, à prendre en considération d'autres risques liés à la qualité, ou encore à modifier ou à ajouter des réponses, si les objectifs en matière de qualité, les risques liés à la qualité ou les réponses actuels sont jugés inappropriés.

A172. Lorsque le cabinet détermine que la cause profonde d'une déficience relevée concerne une ressource provenant d'un fournisseur de services, il peut également :

- se demander s'il convient toujours de continuer à utiliser cette ressource ;
- signaler le problème au fournisseur de services.

Bien que la déficience relevée concerne une ressource provenant d'un fournisseur de services, c'est au cabinet que revient la responsabilité de remédier aux effets de cette déficience sur son système de gestion de la qualité et de prendre des mesures pour éviter que cette déficience se répète dans le système. Cependant, il n'incombe habituellement pas au cabinet de corriger la déficience relevée

pour le compte du fournisseur de services ou de pousser plus à fond, auprès de celui-ci, son investigation de la cause profonde de la déficience relevée.

Constatations à propos d'une mission particulière (Réf. : par. 45)

A173. Lorsque des procédures ont été omises ou que le rapport délivré est inapproprié, le cabinet peut notamment :

- consulter les personnes appropriées concernant les mesures à prendre ;
- s'entretenir de la question avec la direction de l'entité cliente ou avec les responsables de la gouvernance ;
- mettre en œuvre les procédures omises.

La prise de telles mesures relativement à des constatations ne décharge pas le cabinet de sa responsabilité de prendre, à l'égard de ces mêmes constatations, d'autres mesures en lien avec son système de gestion de la qualité – mesures qui consistent notamment à évaluer les constatations pour déterminer s'il existe des déficiences et, dans l'affirmative, à procéder à l'investigation des causes profondes.

Communications continues relatives au processus de suivi et de prise de mesures correctives (Réf. : par. 46)

A174. Les informations concernant le processus de suivi et de prise de mesures correctives peuvent être communiquées de façon continue ou périodique à la ou aux personnes auxquelles ont été attribuées la responsabilité ultime et l'obligation ultime de rendre compte à l'égard du système de gestion de la qualité. Cette ou ces personnes peuvent utiliser les informations à des fins diverses, notamment pour :

- préparer d'autres communications à l'intention des membres du cabinet sur l'importance de la qualité ;
- assurer la reddition de comptes de chacun quant aux rôles qui lui ont été attribués ;
- cerner rapidement les préoccupations importantes concernant le système de gestion de la qualité.

Les informations fournissent également une base pouvant servir à évaluer le système de gestion de la qualité et à tirer une conclusion, comme l'exigent les paragraphes 53 et 54.

Exigences du réseau ou services du réseau (Réf. : par. 48)

A175. Il est possible que le cabinet appartienne à un réseau. Le réseau peut établir des exigences quant au système de gestion de la qualité du cabinet, ou fournir des services ou des ressources que le cabinet peut choisir de mettre en place ou d'utiliser dans la conception, la mise en place ou le fonctionnement de son système de gestion de la qualité. Il se peut que ces exigences ou services visent à aider tous les cabinets membres du réseau à réaliser systématiquement des missions de qualité. La mesure dans laquelle le réseau définit, pour le cabinet, des objectifs en matière de qualité, des risques liés à la qualité et des réponses qui sont communs à l'ensemble du réseau dépend des accords qu'a conclus le cabinet avec ce dernier.

Exemples d'exigences du réseau

- Obligation pour le cabinet d'intégrer dans son système de gestion de la qualité des objectifs en matière de qualité supplémentaires ou la prise en considération de certains risques liés à la qualité, ces objectifs et ces risques étant communs à tous les cabinets membres du réseau.
- Obligation pour le cabinet d'intégrer dans son système de gestion de la qualité des réponses qui sont communes à tous les cabinets membres du réseau. Conçues par le réseau, ces réponses peuvent comprendre des politiques ou des procédures qui définissent les rôles et les responsabilités en matière de leadership (notamment la manière dont le cabinet est censé attribuer les pouvoirs et les responsabilités à l'interne), ou des ressources, telles que des méthodes élaborées par le réseau pour la réalisation des missions ou des applications informatiques.
- Obligation pour le cabinet de faire l'objet des activités de suivi du réseau. Ces activités de suivi peuvent porter sur les exigences du réseau (par exemple, le réseau peut vérifier que ses méthodes ont été appliquées correctement par le cabinet) ou sur le système de gestion de la qualité du cabinet en général.

Exemples de services du réseau

- Services ou ressources que le cabinet peut choisir d'utiliser dans le cadre de son système de gestion de la qualité ou de la réalisation de missions, comme des programmes de formation facultatifs, des auditeurs de composantes ou des experts provenant de cabinets membres du réseau, ou un centre de services établi soit par le réseau, soit par un autre cabinet membre du réseau ou un groupe de cabinets membres du réseau.

A176. Il peut arriver que le réseau définisse les responsabilités du cabinet à l'égard de la mise en application des exigences du réseau ou de l'utilisation des services du réseau.

Exemples de responsabilités du cabinet à l'égard de la mise en application des exigences du réseau ou de l'utilisation des services du réseau

- Obligation pour le cabinet de disposer d'une certaine infrastructure informatique et de certains processus informatiques pour prendre en charge l'application informatique que lui fournit le réseau et qu'il utilise dans le cadre de son système de gestion de la qualité.
- Obligation pour le cabinet de donner à tous ses membres de la formation sur les méthodes établies par le réseau, y compris après chaque mise à jour de ces méthodes.

A177. Pour acquérir une compréhension des exigences du réseau ou des services du réseau, ainsi que de ses responsabilités à l'égard de leur mise en application ou de leur utilisation, le cabinet peut procéder à des demandes d'informations auprès du réseau ou consulter la documentation fournie par celui-ci sur des questions telles que :

- la gouvernance et le leadership du réseau ;
- les procédures mises en œuvre par le réseau pour la conception, la mise en place et, s'il y a lieu, le fonctionnement des exigences du réseau ou des services du réseau ;

- la façon dont le réseau s'y prend pour identifier les changements touchant les exigences du réseau, les services du réseau ou d'autres informations (par exemple des changements dans les normes professionnelles ou des informations qui indiquent l'existence d'une déficience dans les exigences du réseau ou les services du réseau), et pour y répondre ;
- le suivi, par le réseau, du caractère approprié des exigences du réseau ou des services du réseau (qui peut se faire par l'intermédiaire des activités de suivi des cabinets membres), et les processus du réseau pour la prise de mesures correctives à l'égard des déficiences relevées.

Exigences du réseau ou services du réseau dans le système de gestion de la qualité du cabinet (Réf. : par. 49)

A178. Les caractéristiques des exigences du réseau ou des services du réseau font partie des situations, événements, circonstances, actions ou inactions qui sont pris en compte dans l'identification et l'évaluation des risques liés à la qualité.

Exemple de cas où une exigence du réseau ou un service du réseau est à l'origine d'un risque lié à la qualité Le réseau peut exiger du cabinet qu'il utilise, dans son processus d'acceptation et de maintien de relations clients et de missions spécifiques, la même application informatique normalisée que tous les autres cabinets membres du réseau. Si l'application informatique n'est pas adaptée aux textes légaux ou réglementaires locaux que le cabinet est tenu de prendre en compte dans ce processus, cela peut entraîner un risque lié à la qualité.

A179. Il se peut que les exigences du réseau visent entre autres à aider tous les cabinets membres du réseau à réaliser systématiquement des missions de qualité, et que le réseau s'attende à ce que le cabinet mette ces exigences en application. Toutefois, le cabinet pourrait avoir à les adapter ou à les compléter afin qu'elles conviennent à sa nature et à ses circonstances et à celles des missions qu'il réalise.

Exemples de mesures que peut prendre le cabinet pour adapter ou compléter les exigences du réseau ou les services du réseau	
Exigence du réseau ou service du réseau	Mesures prises par le cabinet pour adapter ou compléter l'exigence du réseau ou le service du réseau
Le réseau exige du cabinet qu'il intègre dans son système de gestion de la qualité la prise en compte de certains risques liés à la qualité, afin que tous les cabinets membres du réseau tiennent compte de ces risques dans leurs réponses.	Lorsqu'il identifie et évalue les risques liés à la qualité, le cabinet tient compte des risques liés à la qualité imposés par le réseau. De plus, il conçoit et met en œuvre des réponses aux risques liés à la qualité imposés par le réseau.

Le réseau exige du cabinet qu'il conçoive et mette en œuvre certaines réponses.	Lorsqu'il conçoit et met en œuvre ses réponses, le cabinet détermine : • les risques liés à la qualité auxquels se rapportent les réponses ; • la manière dont il intégrera à son système de gestion de la qualité les réponses exigées par le réseau, compte tenu de sa nature et de ses circonstances. Il pourrait notamment avoir à adapter une réponse en fonction de sa nature et de ses circonstances et de celles des missions qu'il réalise (par exemple en modifiant des méthodes pour y inclure certains éléments découlant de textes légaux ou réglementaires).
Le cabinet fait appel à des personnes provenant d'autres cabinets membres du réseau pour qu'ils agissent à titre d'auditeurs de composantes. Du fait d'exigences du réseau, les systèmes de gestion de la qualité des cabinets membres du réseau ont beaucoup de points communs. Les exigences du réseau comprennent des critères précis applicables aux personnes qui effectuent des travaux à l'égard d'une composante pour les besoins d'un audit de groupe.	Le cabinet établit des politiques ou des procédures selon lesquelles l'équipe de mission est tenue d'obtenir, de la part de l'auditeur d'une composante (c'est-à-dire de la part de l'autre cabinet membre du réseau), confirmation que les critères précis inclus dans les exigences du réseau sont respectés en ce qui a trait aux personnes effectuant des travaux à l'égard de la composante.

A180. Lorsqu'il adapte ou complète les exigences du réseau ou les services du réseau, le cabinet peut, dans certains cas, y relever des points qu'il serait possible d'améliorer, et les communiquer au réseau.

Activités de suivi réalisées par le réseau à l'égard du système de gestion de la qualité du cabinet (Réf. : alinéa 50 c))

A181. Les informations sur les résultats des activités de suivi réalisées par le réseau à l'égard du système de gestion de la qualité du cabinet peuvent comprendre :

- une description des activités de suivi (par exemple leur nature, leur calendrier et leur étendue) ;
- les constatations, les déficiences relevées et d'autres observations concernant le système de gestion de la qualité du cabinet (par exemple des résultats positifs ou des occasions pour le cabinet d'améliorer ou de renforcer son système) ;

- l'évaluation par le réseau des causes profondes des déficiences relevées, l'appréciation des effets de ces déficiences ainsi que les mesures correctives recommandées.

Activités de suivi réalisées par le réseau auprès des cabinets membres du réseau (Réf. : alinéa 51 b))

A182. Les informations provenant du réseau sur les résultats globaux des activités de suivi réalisées par celui-ci à l'égard des systèmes de gestion de la qualité de ses cabinets membres peuvent consister en un regroupement ou une synthèse des informations décrites au paragraphe A181, et comprendre les tendances dégagées et les déficiences couramment relevées à l'échelle du réseau, ou encore des résultats positifs susceptibles d'être reproduits dans l'ensemble du réseau. Elles peuvent être :

- utilisées par le cabinet :
  - pour l'identification et l'évaluation des risques liés à la qualité,
  - en tant qu'autres informations pertinentes dont le cabinet tient compte pour déterminer s'il existe des déficiences dans les exigences du réseau qu'il a mises en application ou dans les services du réseau qu'il utilise dans son système de gestion de la qualité ;
- communiquées aux associés responsables des audits de groupe, pour les besoins de la prise en compte de la compétence et des capacités des auditeurs de composantes qui proviennent de cabinets membres du réseau et qui sont assujettis à des exigences du réseau communes (objectifs en matière de qualité, risques liés à la qualité, réponses, par exemple).

A183. Dans certaines circonstances, le cabinet peut obtenir auprès du réseau des informations qui portent sur des déficiences relevées dans le système de gestion de la qualité d'un autre cabinet membre et qui ont des effets sur le cabinet. Le réseau peut aussi recueillir auprès de ses cabinets membres des informations sur les résultats des inspections externes de leurs systèmes de gestion de la qualité. Il peut arriver que les textes légaux ou réglementaires propres à un pays ou territoire empêchent le réseau de communiquer des informations aux autres cabinets membres du réseau ou limitent le degré de précision de ces informations.

A184. Si le réseau ne lui fournit aucune information sur les résultats globaux des activités de suivi réalisées auprès des cabinets membres, le cabinet peut prendre d'autres mesures, notamment :

- s'entretenir de la question avec lui ;
- déterminer l'incidence que cela peut avoir sur les missions du cabinet et en faire part aux équipes de mission.

Déficiences relevées par le cabinet dans les exigences du réseau ou les services du réseau (Réf. : par. 52)

A185. Les exigences du réseau que le cabinet met en application et les services du réseau qu'il utilise font partie de son système de gestion de la qualité et se trouvent donc assujettis aux dispositions de la présente norme ISQM sur le suivi et la prise de mesures correctives. Ils peuvent faire l'objet d'un suivi par le réseau, par le cabinet ou par les deux.

Exemple de suivi effectué à la fois par le réseau et par le cabinet à l'égard d'une exigence du réseau ou d'un service du réseau

Il est possible que le réseau réalise lui-même des activités de suivi à l'égard de méthodes communes à ses cabinets membres. Or, le cabinet fait lui aussi un suivi, dans le cadre des inspections de missions, en ce qui concerne l'application de ces méthodes par les membres de l'équipe de mission.

A186. Pour concevoir et mettre en œuvre des mesures correctives lui permettant de remédier aux effets d'une déficience relevée dans les exigences du réseau ou les services du réseau, le cabinet peut :

- acquérir une compréhension des mesures correctives prévues par le réseau, notamment en se demandant si leur mise en œuvre implique certaines responsabilités pour le cabinet ;
- se demander s'il doit prendre des mesures correctives supplémentaires pour répondre à la déficience relevée et s'attaquer à ses causes profondes, notamment lorsque :
  - le réseau n'a pas pris des mesures correctives appropriées,
  - les mesures correctives prises par le réseau ne corrigeront efficacement la déficience relevée qu'après un certain temps.

Évaluation du système de gestion de la qualité (Réf. : par. 53)

A187. La ou les personnes auxquelles ont été attribuées la responsabilité ultime et l'obligation ultime de rendre compte à l'égard du système de gestion de la qualité peuvent recevoir l'assistance d'autres personnes pour certains aspects de l'évaluation. Toutefois, cela ne les décharge pas de leur responsabilité et de leur obligation de rendre compte à l'égard de la réalisation de l'évaluation.

A188. Le moment précis de l'évaluation peut dépendre des circonstances du cabinet et par ailleurs coïncider avec la fin de l'exercice du cabinet ou l'achèvement du cycle annuel des activités de suivi.

A189. Les informations communiquées conformément au paragraphe 46 à la ou aux personnes auxquelles ont été attribuées la responsabilité ultime et l'obligation ultime de rendre compte à l'égard du système de gestion de la qualité font partie des informations qui fournissant une base pour l'évaluation du système de gestion de la qualité.

Exemples illustrant l'adaptabilité – Obtention des informations qui fourniront une base pour l'évaluation du système de gestion de la qualité

- Dans un cabinet peu complexe, il est possible que la ou les personnes auxquelles ont été attribuées la responsabilité ultime et l'obligation ultime de rendre compte à l'égard du système de gestion de la qualité participent directement au suivi et à la prise de mesures correctives, et donc qu'elles aient connaissance des informations qui étayent l'évaluation du système de gestion de la qualité.
- Dans un cabinet plus complexe, il peut être nécessaire que la ou les personnes auxquelles ont été attribuées la responsabilité ultime et l'obligation ultime de rendre compte à l'égard du système de gestion de la qualité établissent des processus pour réunir, synthétiser et communiquer les informations nécessaires à l'évaluation du système de gestion de la qualité.

Formulation d'une conclusion sur le système de gestion de la qualité (Réf. : par. 54)

A190. Dans le contexte de la présente norme ISQM, le fonctionnement du système de gestion de la qualité dans son ensemble est censé fournir l'assurance raisonnable que les objectifs du système sont atteints. Pour tirer une conclusion sur le système de gestion de la qualité, la ou les personnes auxquelles ont été attribuées la responsabilité ultime et l'obligation ultime de rendre compte à l'égard du système de gestion de la qualité peuvent, en se fondant sur les résultats du processus de suivi et de prise de mesures correctives, prendre en considération :

- la gravité et le caractère généralisé des déficiences relevées, et leurs effets sur l'atteinte des objectifs du système de gestion de la qualité ;
- la question de savoir si le cabinet a conçu et mis en œuvre des mesures correctives et si les mesures correctives qui ont été prises jusqu'au moment de l'évaluation sont efficaces ;
- la question de savoir si l'on a remédié de façon appropriée aux effets des déficiences relevées sur le système de gestion de la qualité, par exemple en prenant certaines autres mesures conformément au paragraphe 45.

A191. Il se peut que des mesures correctives appropriées aient été prises et que cela ait permis de remédier, avant le moment précis de l'évaluation, aux déficiences relevées qui sont graves (dont celles qui sont à la fois graves et généralisées) et à leurs effets. Si tel est le cas, la ou les personnes auxquelles ont été attribuées la responsabilité ultime et l'obligation ultime de rendre compte à l'égard du système de gestion de la qualité peuvent conclure que le système de gestion de la qualité fournit au cabinet l'assurance raisonnable que les objectifs du système sont atteints.

A192. Une déficience relevée peut avoir un effet généralisé sur la conception, la mise en place et le fonctionnement du système de gestion de la qualité lorsqu'elle touche, par exemple :

- plusieurs composantes ou aspects du système de gestion de la qualité ;
- une seule composante spécifique (ou un seul aspect spécifique) du système de gestion de la qualité qui revêt toutefois une importance fondamentale dans le système ;
- plusieurs unités ou emplacements géographiques du cabinet ;

- une seule unité (ou un seul emplacement géographique) qui revêt toutefois une importance fondamentale pour le cabinet dans son ensemble ;
- une grande partie des missions d'un certain type ou d'une certaine nature.

Exemple de déficience relevée pouvant être considérée comme grave, mais non généralisée

À l'un de ses petits bureaux régionaux, le cabinet relève une déficience qui se rapporte au non-respect de plusieurs de ses politiques ou procédures. Il détermine que les causes profondes de cette déficience résident en partie dans la culture de ce bureau régional, en particulier dans les actions et le comportement de la direction du bureau, qui sont trop fortement motivés par les priorités sur le plan des finances. Le cabinet conclut que la déficience relevée :

- est grave, étant donné qu'elle se rapporte à la culture du bureau régional et à la conformité générale aux politiques ou aux procédures du cabinet ;
- n'est pas généralisée, puisque ses effets sont circonscrits à ce petit bureau.

A193. Lorsque des déficiences graves et généralisées sont relevées, et que les mesures correctives qui ont été prises ne sont pas appropriées et n'ont pas permis de remédier aux effets de ces déficiences, la ou les personnes auxquelles ont été attribuées la responsabilité ultime et l'obligation ultime de rendre compte à l'égard du système de gestion de la qualité peuvent conclure que le système de gestion de la qualité ne fournit pas au cabinet l'assurance raisonnable que les objectifs du système sont atteints.

Exemple de déficience relevée pouvant être considérée comme grave et généralisée

À son plus grand bureau régional, qui apporte un soutien financier, opérationnel et technique aux autres bureaux de la région, le cabinet relève une déficience qui se rapporte au non-respect de plusieurs de ses politiques ou procédures. Il détermine que les causes profondes de cette déficience résident en partie dans la culture de ce bureau régional, en particulier dans les actions et le comportement de la direction du bureau, qui sont trop fortement motivés par les priorités sur le plan des finances. Le cabinet conclut que la déficience relevée :

- est grave, étant donné qu'elle se rapporte à la culture du bureau régional et à la conformité générale aux politiques ou aux procédures du cabinet ;
- est généralisée, puisqu'elle touche le principal bureau régional qui apporte un soutien financier, opérationnel et technique à de nombreux autres bureaux, et que ses effets peuvent s'être étendus aux autres bureaux.

A194. Remédier aux déficiences relevées qui sont graves et généralisées peut demander un certain temps, mais il est possible que les mesures correctives que prend le cabinet permettent d'atténuer progressivement le caractère généralisé de ces déficiences, à tel point que celles-ci, quoique toujours graves, ne soient plus considérées comme étant à la fois graves et généralisées. La ou les personnes auxquelles ont été attribuées la responsabilité ultime et l'obligation ultime de rendre compte à l'égard du système de gestion de la qualité peuvent alors conclure que le système de gestion de la qualité fournit au cabinet l'assurance raisonnable que les objectifs du système sont

atteints, exception faite des éléments liés aux déficiences relevées ayant une incidence grave, mais non généralisée, sur la conception, la mise en place et le fonctionnement du système.

A195. La présente norme ISQM n'oblige pas le cabinet à obtenir un rapport de mission d'assurance indépendante à l'égard de son système de gestion de la qualité, mais ne l'empêche pas de le faire.

Prise de mesures appropriées sans délai et communications supplémentaires (Réf. : par. 55)

A196. Les mesures appropriées que prend sans délai le cabinet lorsque la ou les personnes auxquelles ont été attribuées la responsabilité ultime et l'obligation ultime de rendre compte à l'égard du système de gestion de la qualité tirent la conclusion mentionnée soit à l'alinéa 54 b), soit à l'alinéa 54 c), peuvent notamment consister :

- à soutenir la réalisation des missions en y affectant des ressources supplémentaires ou en élaborant davantage de guides et d'indications, et à s'assurer que les rapports délivrés sont appropriés aux circonstances, et ce, jusqu'à ce que les déficiences relevées soient corrigées, ainsi qu'à communiquer les mesures prises aux équipes de mission ;
- à obtenir un avis juridique.

A197. Si la surveillance du cabinet est assurée par un organe de direction indépendant qui ne participe pas à la gestion du cabinet, il peut y avoir lieu de communiquer avec cet organe de direction pour lui fournir des informations.

A198. *Exemples de circonstances dans lesquelles il peut être approprié pour le cabinet de communiquer avec des parties externes au sujet de l'évaluation de son système de gestion de la qualité*

- Le cabinet appartient à un réseau.
- D'autres cabinets membres du réseau utilisent les travaux effectués par le cabinet, par exemple dans le cas d'un audit de groupe.
- Un rapport délivré par le cabinet est jugé inapproprié en raison d'une défaillance du système de gestion de la qualité, et la direction ou les responsables de la gouvernance de l'entité cliente doivent en être informés.
- Des textes légaux ou réglementaires exigent que le cabinet communique certaines questions à une autorité de surveillance ou de réglementation.

Évaluations de la performance (Réf. : par. 56)

A199. Les évaluations périodiques de la performance favorisent la reddition de comptes. Pour évaluer la performance d'une personne, le cabinet peut tenir compte :

- des résultats des activités de suivi qu'il a réalisées relativement aux aspects du système de gestion de la qualité qui relèvent de la responsabilité de cette personne. Dans certains cas, le cabinet peut établir des cibles pour cette personne et évaluer les résultats des activités de suivi par rapport à ces cibles ;
- des mesures prises par la personne en réponse aux déficiences relevées qui touchent les aspects dont elle a la responsabilité, de la rapidité avec laquelle elles ont été prises et de leur efficacité.

Exemples illustrant l'adaptabilité – Évaluations de la performance par le cabinet

- Dans un cabinet peu complexe, il est possible que les évaluations soient confiées à un fournisseur de services ou que les résultats des activités de suivi du cabinet donnent une bonne indication de la performance de la personne.
- Dans un cabinet plus complexe, les évaluations de la performance peuvent être menées par une personne indépendante qui ne participe pas à la gestion du cabinet mais qui est membre de l'organe de direction du cabinet, ou encore par un comité spécial supervisé par cet organe de direction.

A200. Pour récompenser les personnes qui reçoivent une évaluation de la performance positive, le cabinet peut établir un programme de rémunération et de promotions et d'autres mesures incitatives qui tiennent compte de l'engagement qualité démontré par ces personnes et qui renforcent la reddition de comptes. Inversement, il peut prendre des mesures correctives en réponse à une évaluation de la performance négative qui est susceptible de nuire à l'atteinte de ses objectifs en matière de qualité.

Considérations propres au secteur public

A201. Dans le secteur public, étant donné la nature des fonctions des personnes auxquelles sont attribuées la responsabilité ultime et l'obligation ultime de rendre compte à l'égard du système de gestion de la qualité, il se peut qu'il ne soit pas faisable en pratique de procéder à l'évaluation de leur performance ou de prendre des mesures en réponse aux résultats de cette évaluation. La performance d'autres personnes au sein du cabinet auxquelles a été attribuée la responsabilité fonctionnelle à l'égard de certains aspects du système de gestion de la qualité peut néanmoins être évaluée.

Documentation (Réf. : par. 57 à 59)

A202. La documentation fournit la preuve que le cabinet se conforme à la présente norme ISQM, ainsi qu'aux textes légaux et réglementaires ou aux règles de déontologie pertinentes. Elle peut aussi être utile pour former les membres du cabinet et les équipes de mission, préserver les connaissances organisationnelles et garder une trace du fondement des décisions prises par le cabinet concernant son système de gestion de la qualité. Il n'est ni nécessaire ni faisable en pratique pour le cabinet de consigner tous les points pris en considération ou tous les jugements portés quant à son système de gestion de la qualité. De plus, le cabinet peut démontrer sa conformité à la présente norme ISQM par le truchement de sa composante « informations et communications », de documents ou d'autres traces écrites, ou d'applications informatiques qui font partie intégrante des composantes du système de gestion de la qualité.

A203. La documentation peut être formelle (manuels, listes de contrôle et formulaires écrits), informelle (communications par courrier électronique ou affichage sur un site Web, par exemple), ou encore conservée dans des applications informatiques ou d'autres supports numériques (tels que des bases de données). Voici certains des facteurs qui peuvent avoir une incidence sur les jugements portés par le cabinet quant à la forme, au contenu et à l'étendue de la documentation, et à la fréquence de sa mise à jour :

- la complexité du cabinet et le nombre de bureaux ;

- la nature et la complexité du domaine d'exercice et de l'organisation du cabinet ;
- la nature des missions réalisées par le cabinet et des entités pour lesquelles ces missions sont réalisées ;
- la nature et la complexité des questions documentées, par exemple le fait qu'elles se rapportent ou non à des aspects du système de gestion de la qualité qui ont changé ou à des aspects présentant un grand risque lié à la qualité, et la complexité des jugements portés à l'égard de ces questions ;
- la fréquence et l'étendue des changements dans le système de gestion de la qualité.

Dans un cabinet peu complexe, il n'est peut-être pas nécessaire de constituer une documentation à l'appui des questions communiquées si les méthodes de communication informelles sont efficaces. Par contre, un tel cabinet peut juger approprié de consigner ces communications afin de fournir la preuve qu'elles ont été faites.

A204. Dans certains cas, il se peut qu'une autorité de surveillance externe définisse, de façon formelle ou informelle, des exigences en matière de documentation, par exemple en conséquence des résultats d'une inspection externe. Les règles de déontologie pertinentes peuvent aussi prévoir des exigences particulières en matière de documentation. Par exemple, le Code de l'IESBA exige la documentation de questions particulières, dont certaines situations liées aux conflits d'intérêts, à la non-conformité aux textes légaux et réglementaires et à l'indépendance.

A205. Le cabinet n'est pas tenu de consigner dans la documentation chaque situation, événement, circonstance, action ou inaction dont il a tenu compte pour chacun des objectifs en matière de qualité, ni chaque risque pouvant donner lieu à un risque lié à la qualité. Cependant, dans sa documentation concernant les risques liés à la qualité et la manière dont ses réponses les atténuent, le cabinet peut consigner les raisons qui sous-tendent les évaluations de ces risques (par exemple la probabilité que les risques se concrétisent et qu'ils nuisent à l'atteinte d'au moins un objectif en matière de qualité), de façon à favoriser la mise en œuvre et le fonctionnement uniformes des réponses.

A206. Il se peut que la documentation soit fournie par le réseau, par d'autres cabinets membres du réseau ou par d'autres structures ou organisations du réseau.

NORME INTERNATIONALE DE GESTION DE LA QUALITÉ 2

REVUES DE LA QUALITÉ DES MISSIONS

(En vigueur pour les audits et les examens limités d'états financiers des périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2022 et pour les autres missions d'assurance et de services connexes commençant à compter du 15 décembre 2022)

SOMMAIRE

	Paragraphe
Introduction	
Champ d'application de la présente norme ISQM	1-4
Système de gestion de la qualité du cabinet et fonction des revues de la qualité des missions	5-9
Autorité de la présente norme ISQM	10
Date d'entrée en vigueur	11
Objectif	12
Définitions	13
Exigences	
Application des exigences pertinentes et conformité à celles-ci	14-16
Désignation et critères de qualification des responsables des revues de la qualité des missions	17-23
Réalisation de la revue de la qualité de la mission	24-27
Documentation	28-30
Modalités d'application et autres commentaires explicatifs	
Désignation et critères de qualification des responsables des revues de la qualité des missions	A1-A24
Réalisation de la revue de la qualité de la mission	A25-A49
Documentation	A50-A53

La Norme internationale de gestion de la qualité (ISQM) 2, *Revues de la qualité des missions*, doit être lue conjointement avec la norme ISQM 1, *Gestion de la qualité par les cabinets qui réalisent des audits ou des examens limités d'états financiers, ou d'autres missions d'assurance ou de services connexes*.

Introduction

Champ d'application de la présente norme ISQM

1. La présente Norme internationale de gestion de la qualité (ISQM) traite de ce qui suit :

   a) la désignation et les critères de qualification du responsable de la revue de la qualité de la mission ;

   b) les responsabilités de celui-ci en ce qui concerne la réalisation et la documentation de la revue de la qualité de la mission.

2. La présente norme ISQM s'applique à toutes les missions pour lesquelles une revue de la qualité est requise conformément à la norme ISQM 1[1]. Elle repose sur le postulat que le cabinet est soumis aux exigences de la norme ISQM 1 ou à des exigences à tout le moins aussi rigoureuses propres à chaque pays. Elle doit être lue conjointement avec les règles de déontologie pertinentes.

3. Réalisée conformément à la présente norme ISQM, la revue de la qualité de la mission est une réponse spécifiée que le cabinet conçoit et met en œuvre conformément à la norme ISQM 1[2]. Elle est effectuée au niveau de la mission par le responsable de la revue de la qualité de la mission, qui agit au nom du cabinet.

Adaptabilité

4. La nature, le calendrier et l'étendue des procédures que doit mettre en œuvre le responsable de la revue de la qualité de la mission selon la présente norme ISQM sont fonction de la nature et des circonstances de la mission ou de celles de l'entité. Par exemple, dans le cas d'une mission où l'équipe de mission a porté peu de jugements importants, ces procédures seront vraisemblablement moins poussées.

Système de gestion de la qualité du cabinet et fonction des revues de la qualité des missions

5. La norme ISQM 1 énonce les responsabilités du cabinet à l'égard de son système de gestion de la qualité et exige du cabinet qu'il conçoive et mette en œuvre des réponses aux risques liés à la qualité en fonction des raisons qui sous-tendent les évaluations de ces risques[3]. L'une des réponses spécifiées dont traite la norme ISQM 1 consiste à établir des politiques ou des procédures qui portent sur les revues de la qualité des missions conformes à la présente norme ISQM.

6. Le cabinet est responsable de la conception, de la mise en place et du fonctionnement de son système de gestion de la qualité. Selon la norme ISQM 1, l'objectif du cabinet est de concevoir, de mettre en place et de faire fonctionner un système de gestion de la qualité des audits ou des examens limités d'états financiers, ou d'autres missions d'assurance ou de services connexes, destiné à lui fournir l'assurance raisonnable :

   a) que le cabinet et ses membres s'acquittent de leurs responsabilités et réalisent les missions conformément aux normes professionnelles et aux exigences légales et réglementaires applicables ;

---

[1] Norme internationale de gestion de la qualité (ISQM) 1 (anciennement, Norme internationale de contrôle qualité 1), *Gestion de la qualité par les cabinets qui réalisent des audits ou des examens limités d'états financiers, ou d'autres missions d'assurance ou de services connexes*, alinéa 34 f).

[2] Norme ISQM 1, alinéa 34 f).

[3] Norme ISQM 1, paragraphe 26.

b) que les rapports de mission délivrés par le cabinet ou les associés responsables de missions sont appropriés aux circonstances[4].

7. Comme il est expliqué dans la norme ISQM 1[5], réaliser systématiquement des missions de qualité sert l'intérêt public. Pour réaliser des missions de qualité, il convient de planifier et de réaliser les missions et d'établir les rapports y afférents conformément aux normes professionnelles et aux exigences légales et réglementaires applicables. L'atteinte des objectifs de ces normes et la conformité aux exigences légales et réglementaires applicables nécessitent l'exercice du jugement professionnel et, s'il y a lieu selon le type de mission, de l'esprit critique.

8. La revue de la qualité de la mission consiste en une évaluation objective des jugements importants portés par l'équipe de mission et des conclusions tirées à leur sujet. Le responsable de la revue de la qualité de la mission évalue les jugements importants qui ont été portés au regard des normes professionnelles et des exigences légales et réglementaires applicables. La revue de la qualité de la mission ne se veut toutefois pas une appréciation de la conformité de l'ensemble de la mission à ces normes et exigences, ou aux politiques ou procédures du cabinet.

9. Le responsable de la revue de la qualité de la mission ne fait pas partie de l'équipe de mission. La réalisation d'une revue de la qualité de la mission ne change en rien les responsabilités de l'associé responsable de la mission en ce qui concerne la gestion et l'atteinte de la qualité au niveau de la mission, ou la direction et la supervision des membres de l'équipe de mission et la revue de leurs travaux. Le responsable de la revue de la qualité de la mission n'est pas tenu d'obtenir des éléments probants permettant de fonder l'opinion ou la conclusion sur la mission, mais il se peut que l'équipe de mission obtienne des éléments probants complémentaires lorsqu'elle répond aux questions soulevées au cours de la revue de la qualité de la mission.

Autorité de la présente norme ISQM

10. La présente norme ISQM précise l'objectif du cabinet qui l'applique et les exigences conçues pour lui permettre, ainsi qu'au responsable de la revue de la qualité de la mission, d'atteindre cet objectif. Elle contient en outre des indications connexes, sous forme de modalités d'application et autres commentaires explicatifs, des paragraphes d'introduction qui fournissent des informations contextuelles utiles à sa compréhension, ainsi que des définitions. Le sens des termes et expressions « objectif », « exigences », « modalités d'application et autres commentaires explicatifs », « paragraphes d'introduction » et « définitions » est expliqué dans la norme ISQM 1[6].

Date d'entrée en vigueur

11. La présente norme ISQM s'applique :

a) aux audits et aux examens limités d'états financiers des périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2022 ;

b) aux autres missions d'assurance et de services connexes commençant à compter du 15 décembre 2022.

---

[4] Norme ISQM 1, paragraphe 14.

[5] Norme ISQM 1, paragraphe 15.

[6] Norme ISQM 1, paragraphes 12 et A6 à A9.

Objectif

12. L'objectif du cabinet, lorsqu'il désigne un responsable de la revue de la qualité de la mission répondant aux critères de qualification, est de réaliser une évaluation objective des jugements importants portés par l'équipe de mission et des conclusions tirées à leur sujet.

Définitions

13. Dans la présente norme ISQM, on entend par :

    a) « revue de la qualité de la mission », une évaluation objective, réalisée par le responsable de la revue de la qualité de la mission et achevée au plus tard à la date du rapport de mission, des jugements importants portés par l'équipe de mission et des conclusions tirées à leur sujet ;

    b) « responsable de la revue de la qualité de la mission », un associé, ou une autre personne au sein du cabinet ou à l'externe, désigné par le cabinet pour réaliser la revue de la qualité de la mission ;

    c) « règles de déontologie pertinentes », les principes de l'éthique professionnelle et les règles de déontologie qui s'appliquent au professionnel comptable lors de la réalisation de la revue de la qualité d'une mission. Les règles de déontologie pertinentes comprennent habituellement, d'une part, les dispositions de l'*International Code of Ethics for Professional Accountants (including International Independence Standards*) du Conseil des normes internationales de déontologie comptable (le Code de l'IESBA) relatives aux audits ou aux examens limités d'états financiers, ou à d'autres missions d'assurance ou de services connexes, et, d'autre part, des exigences plus strictes propres à chaque pays. (Réf. : par. A12 à A15)

Exigences

Application des exigences pertinentes et conformité à celles-ci

14. Le cabinet et le responsable de la revue de la qualité de la mission doivent avoir acquis une compréhension de la présente norme ISQM, y compris les modalités d'application et autres commentaires explicatifs, pour en comprendre l'objectif et appliquer correctement les exigences qui les concernent.

15. Le cabinet ou le responsable de la revue de la qualité de la mission, selon le cas, doit se conformer à chacune des exigences de la présente norme ISQM, à moins qu'une exigence ne soit pas pertinente en raison des circonstances de la mission.

16. Une bonne application des exigences est censée être suffisante pour permettre l'atteinte de l'objectif de la présente norme. Cependant, s'il détermine que l'application des exigences pertinentes n'est pas suffisante, le cabinet ou le responsable de la revue de la qualité de la mission, selon le cas, doit prendre d'autres mesures pour atteindre l'objectif de la présente norme.

Désignation et critères de qualification des responsables des revues de la qualité des missions

17. Le cabinet doit établir des politiques ou des procédures qui exigent l'attribution de la responsabilité de désigner les responsables des revues de la qualité des missions à une ou des personnes possédant la compétence, les capacités et l'autorité appropriée au sein du cabinet pour s'acquitter de cette responsabilité. Ces politiques ou procédures doivent exiger que cette ou ces personnes désignent le responsable de la revue de la qualité de la mission. (Réf. : par. A1 à A3)

18. Le cabinet doit établir des politiques ou des procédures qui énoncent les critères de qualification à remplir pour être désigné à titre de responsable de la revue de la qualité de la mission. Ces politiques ou procédures doivent exiger que le responsable de la revue de la qualité de la mission ne soit pas membre de l'équipe de mission, et : (Réf. : par. A4)

    a) qu'il ait la compétence, les capacités, notamment suffisamment de temps, et l'autorité appropriée pour réaliser la revue de la qualité de la mission ; (Réf. : par. A5 à A11)

    b) qu'il se conforme aux règles de déontologie pertinentes, notamment celles concernant les menaces pour l'objectivité et l'indépendance du responsable de la revue de la qualité de la mission ; (Réf. : par. A12 à A15)

    c) qu'il se conforme aux dispositions des textes légaux ou réglementaires, le cas échéant, qui concernent la qualification du responsable de la revue de la qualité de la mission. (Réf. : par. A16)

19. Les politiques ou procédures établies par le cabinet conformément à l'alinéa 18 b) doivent également traiter des menaces pour l'objectivité qui surviennent lorsqu'une personne ayant auparavant exercé la fonction d'associé responsable de la mission est désignée à titre de responsable de la revue de la qualité de la mission. Elles doivent prévoir un temps d'arrêt de deux ans – ou plus, selon ce qui est exigé par les règles de déontologie pertinentes – à respecter avant que l'associé responsable de la mission puisse exercer les fonctions de responsable de la revue de la qualité de la mission. (Réf. : par. A17 et A18)

20. Le cabinet doit établir des politiques ou des procédures qui énoncent les critères de qualification des personnes qui prêtent leur assistance au responsable de la revue de la qualité de la mission. Ces politiques ou procédures doivent exiger que ces personnes ne soient pas membres de l'équipe de mission et :

    a) qu'elles aient la compétence et les capacités, notamment suffisamment de temps, pour exécuter les tâches qui leur sont confiées ; (Réf. : par. A19)

    b) qu'elles se conforment aux règles de déontologie pertinentes, notamment celles concernant les menaces pour leur objectivité et leur indépendance, et, s'il y a lieu, aux dispositions légales et réglementaires. (Réf. : par. A20 et A21)

21. Le cabinet doit établir des politiques ou des procédures qui :

    a) exigent que le responsable de la revue de la qualité de la mission assume la responsabilité globale de la réalisation de la revue de la qualité de la mission ;

    b) traitent de la responsabilité du responsable de la revue de la qualité de la mission d'établir la nature, le calendrier et l'étendue de la direction et de la supervision des personnes qui lui prêtent leur assistance pour la réalisation de la revue de la qualité de la mission, ainsi que de la revue de leurs travaux. (Réf. : par. A22)

Circonstances compromettant la qualification du responsable de la revue de la qualité de la mission pour la réalisation de la revue de la qualité de la mission

22. Le cabinet doit établir des politiques ou des procédures qui traitent des circonstances dans lesquelles la qualification du responsable de la revue de la qualité de la mission pour la réalisation de la revue est compromise, ainsi que des mesures appropriées que le cabinet doit prendre dans ces circonstances, notamment le processus de détermination et de désignation d'un remplaçant.

(Réf. : par. A23)

23. Lorsque le responsable de la revue de la qualité de la mission prend connaissance de circonstances compromettant sa qualification, il doit en aviser la ou les personnes appropriées au sein du cabinet et prendre l'une ou l'autre des mesures suivantes : (Réf. : par. A24)

    a) si la revue de la qualité de la mission n'est pas encore commencée, refuser la désignation ;

    b) si la revue de la qualité de la mission est commencée, cesser sa réalisation.

Réalisation de la revue de la qualité de la mission

24. Le cabinet doit établir des politiques ou des procédures relatives à la réalisation de la revue de la qualité de la mission qui traitent de ce qui suit :

    a) la responsabilité qui incombe au responsable de la revue de la qualité de la mission de mettre en œuvre en temps opportun au cours de la mission les procédures exigées par les paragraphes 25 et 26, afin de disposer d'une base appropriée pour l'évaluation objective des jugements importants portés par l'équipe de mission et des conclusions tirées à leur sujet ;

    b) les responsabilités de l'associé responsable de la mission à l'égard de la revue de la qualité de la mission, dont le fait qu'il lui est interdit de dater le rapport de mission avant que le responsable de la revue de la qualité de la mission ne l'ait informé, conformément au paragraphe 27, de l'achèvement de la revue ; (Réf. : par. A25 et A26)

    c) les circonstances dans lesquelles la nature et l'étendue des entretiens entre l'équipe de mission et le responsable de la revue de la qualité de la mission au sujet d'un jugement important constituent une menace pour l'objectivité de celui-ci, et les mesures appropriées à prendre dans ces circonstances. (Réf. : par. A27)

25. Lorsqu'il réalise la revue de la qualité de la mission, le responsable doit : (Réf. : par. A28 à A33)

    a) faire la lecture et acquérir une compréhension des informations communiquées par : (Réf. : par. A34)

        i) l'équipe de mission sur la nature et les circonstances de la mission et de l'entité,

        ii) le cabinet concernant son processus de suivi et de prise de mesures correctives, en particulier en ce qui a trait aux déficiences relevées qui pourraient toucher des aspects à l'égard desquels l'équipe de mission a dû porter des jugements importants ;

    c) s'entretenir, avec l'associé responsable de la mission et, s'il y a lieu, d'autres membres de l'équipe de mission, des questions importantes relevées et des jugements importants portés lors de la planification et de la réalisation de la mission, et lors de l'établissement du rapport y afférent ; (Réf. : par. A35 à A38)

    c) passer en revue, en fonction des informations obtenues en a) et en b), des extraits sélectionnés de la documentation de la mission relatifs aux jugements importants portés par l'équipe de mission, et évaluer ce qui suit : (Réf. : par. A39 à A43)

        i) le fondement de ces jugements importants, y compris, s'il y a lieu selon le type de mission, l'exercice de l'esprit critique par les membres de l'équipe de mission,

        ii) la documentation de la mission, pour déterminer si elle étaye les conclusions tirées,

        iii) le caractère approprié des conclusions tirées ;

d) dans le cas d'un audit d'états financiers, évaluer le fondement sur lequel l'associé responsable de la mission s'est appuyé pour déterminer que les règles de déontologie pertinentes qui ont trait à l'indépendance ont été respectées ; (Réf. : par. A44)

e) déterminer si des consultations appropriées ont été tenues sur les points délicats ou litigieux, ou sur les questions ayant donné lieu à des divergences d'opinions, et évaluer les conclusions tirées de ces consultations ; (Réf. : par. A45)

f) dans le cas d'un audit d'états financiers, évaluer le fondement sur lequel l'associé responsable de la mission s'est appuyé pour déterminer que sa participation a été suffisante et appropriée tout au long de la mission d'audit, de sorte qu'il soit en mesure d'établir que les jugements importants portés et les conclusions tirées conviennent à la nature et aux circonstances de la mission ; (Réf. : par. A46)

g) passer en revue :

i) dans le cas des audits d'états financiers, les états financiers et le rapport de l'auditeur sur ces états, y compris, le cas échéant, la description des questions clés de l'audit, (Réf. : par. A47)

ii) dans le cas des examens limités, les états financiers ou les informations financières et le rapport de mission sur ces états ou ces informations, (Réf. : par. A47)

iii) dans le cas des autres missions d'assurance et de services connexes, le rapport de mission et, s'il y a lieu, l'information sur l'objet considéré. (Réf. : par. A48)

26. Lorsque le responsable de la revue de la qualité de la mission craint que les jugements importants portés par l'équipe de mission, ou les conclusions tirées à leur sujet, ne soient pas appropriés, il doit en informer l'associé responsable de la mission. Si ses préoccupations ne sont pas dissipées à sa satisfaction, il doit aviser la ou les personnes appropriées au sein du cabinet qu'il est impossible d'achever la revue de la qualité de la mission. (Réf. : par. A49)

Achèvement de la revue de la qualité de la mission

27. Le responsable de la revue de la qualité de la mission doit déterminer si les exigences de la présente norme ISQM relatives à la réalisation de la revue de la qualité de la mission ont été respectées, et si la revue de la qualité de la mission est achevée. Dans l'affirmative, il doit aviser l'associé responsable de la mission de l'achèvement de la revue.

Documentation

28. Le cabinet doit établir des politiques ou des procédures exigeant du responsable de la revue de la qualité de la mission qu'il assume la responsabilité de la documentation de la revue de la qualité de la mission. (Réf. : par. A50)

29. Le cabinet doit établir des politiques ou des procédures exigeant la constitution de la documentation relative à la revue de la qualité de la mission conformément au paragraphe 30, et l'inclusion de cette documentation dans la documentation de la mission.

30. Le responsable de la revue de la qualité de la mission doit déterminer que la documentation relative à la revue de la qualité de la mission est suffisante pour permettre à un professionnel en exercice expérimenté, et n'ayant pas jusqu'alors participé à la mission, de comprendre la nature, le calendrier et l'étendue des procédures mises en œuvre par le responsable de la revue de la qualité de la mission

et, le cas échéant, par les personnes qui lui ont prêté leur assistance, et les conclusions tirées de la réalisation de la mission. Le responsable de la revue de la qualité de la mission doit également déterminer que la documentation relative à la revue de la qualité de la mission comprend : (Réf. : par. A51 à A53)

a) le nom du responsable de la revue de la qualité de la mission et des personnes qui lui ont prêté leur assistance ;

b) une indication de la documentation de la mission ayant fait l'objet de la revue ;

c) le fondement de la détermination faite par le responsable de la revue de la qualité de la mission conformément au paragraphe 27 ;

d) les avis exigés par les paragraphes 26 et 27 ;

e) la date d'achèvement de la revue de la qualité de la mission.

***

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Désignation et critères de qualification des responsables des revues de la qualité des missions

Attribution de la responsabilité de désigner les responsables des revues de la qualité des missions (Réf. : par. 17)

A1. Lorsqu'il s'agit de choisir une personne qui assumera la responsabilité de désigner le responsable de la revue de la qualité de la mission, la compétence et les capacités qui sont pertinentes peuvent comprendre la connaissance appropriée des éléments suivants :

- les responsabilités qui incombent au responsable de la revue de la qualité de la mission ;
- les critères énoncés aux paragraphes 18 et 19 relativement à la qualification des responsables des revues de la qualité des missions ;
- la nature et les circonstances de la mission ou de l'entité visées par la revue de la qualité de la mission, y compris la composition de l'équipe de mission.

A2. Les politiques ou procédures du cabinet peuvent préciser que la personne chargée de désigner le responsable de la revue de la qualité de la mission ne doit pas être membre de l'équipe de la mission devant faire l'objet de la revue. Il peut cependant arriver, dans certaines circonstances (par exemple, dans le cas d'un petit cabinet ou d'un professionnel exerçant à titre individuel), qu'il ne soit pas faisable en pratique de confier la désignation du responsable de la revue de la qualité de la mission à une personne autre qu'un membre de l'équipe de mission.

A3. Le cabinet peut attribuer la responsabilité de désigner les responsables des revues de la qualité des missions à plus d'une personne. Il peut arriver, par exemple, que le processus de désignation des responsables des revues de la qualité des missions prévu dans les politiques ou procédures du cabinet ainsi que les personnes chargées de ce processus diffèrent selon le type de mission (audit d'entité cotée, audit d'entité non cotée ou autre mission).

Qualification du responsable de la revue de la qualité de la mission (Réf. : par. 18)

A4. Il peut arriver, dans certaines circonstances (par exemple, dans le cas d'un petit cabinet ou d'un professionnel exerçant à titre individuel), qu'aucun associé ou autre membre du cabinet ne remplisse les critères de qualification pour réaliser la revue de la qualité de la mission. Le cabinet peut alors

avoir recours aux services de personnes externes pour la réalisation de cette revue. Une personne externe au cabinet peut être un associé ou un employé provenant du réseau du cabinet (par exemple, un associé ou un employé d'un cabinet membre du réseau, ou un associé ou un employé d'une autre structure ou organisation faisant partie du réseau), ou encore d'un fournisseur de services. Lorsque le cabinet fait appel à une telle personne, les dispositions de la norme ISQM 1 portant sur les exigences du réseau ou les services du réseau, ou encore sur les fournisseurs de services, s'appliquent.

Critères de qualification du responsable de la revue de la qualité de la mission

Compétence et capacités, notamment suffisamment de temps (Réf. : alinéa 18 a))

A5. La norme ISQM 1 décrit les caractéristiques liées à la compétence, dont l'intégration et l'application de connaissances techniques et professionnelles, et l'observation de l'éthique, des valeurs et des attitudes professionnelles[7]. Pour déterminer si une personne possède la compétence nécessaire pour réaliser la revue de la qualité de la mission, le cabinet peut notamment prendre en considération :

- la compréhension des normes professionnelles, des exigences légales et réglementaires applicables ainsi que des politiques ou procédures du cabinet qui sont pertinentes au regard de la mission ;
- la connaissance du secteur d'activité de l'entité ;
- la compréhension et l'expérience de missions de nature et de complexité semblables à la mission concernée ;
- la compréhension des responsabilités qui incombent au responsable de la revue de la qualité de la mission dans le cadre de la réalisation et de la documentation de cette revue. Cette compréhension peut être acquise ou bonifiée au moyen d'une formation pertinente offerte par le cabinet.

A6. Les situations, événements, circonstances, actions ou inactions dont tient compte le cabinet pour déterminer si la revue de la qualité de la mission constitue une réponse appropriée à un ou plusieurs risques liés à la qualité[8] peuvent être d'importants facteurs à prendre en considération dans la détermination, par le cabinet, de la compétence et des capacités nécessaires à la réalisation de cette revue. Voici d'autres facteurs dont le cabinet peut tenir compte pour déterminer si le responsable de la revue de la qualité de la mission a la compétence et les capacités nécessaires, notamment suffisamment de temps, pour évaluer les jugements importants portés par l'équipe de mission et les conclusions tirées à leur sujet :

- la nature de l'entité ;
- le degré de spécialisation et de complexité du secteur d'activité ou de l'environnement réglementaire dans lequel l'entité exerce ses activités ;
- la mesure dans laquelle la mission porte sur des questions nécessitant une expertise particulière (technologies de l'information ou domaines spécialisés de la comptabilité ou de l'audit, par exemple), ou une expertise en sciences et en ingénierie, comme ce peut être le cas pour certaines missions d'assurance. Voir également le paragraphe A19.

---

[7] Norme ISQM 1, paragraphe A88.

[8] Norme ISQM 1, paragraphe A134.

A7. Pour évaluer la compétence et les capacités d'une personne qui pourrait être désignée à titre de responsable de la revue de la qualité de la mission, il peut également être utile de tenir compte des constatations qui ont été faites dans le cadre des activités de suivi du cabinet (par exemple les constatations issues de l'inspection des missions dont la personne était membre de l'équipe de mission ou responsable de la revue de la qualité de la mission) ou des résultats d'inspections externes.

A8. S'il ne possède pas la compétence et les capacités appropriées, le responsable de la revue de la qualité de la mission ne sera pas en mesure d'exercer adéquatement son jugement professionnel dans la réalisation de la revue. Par exemple, si son expérience du secteur se révélait insuffisante, il pourrait ne pas avoir les capacités ou la confiance nécessaires pour évaluer et, s'il y a lieu, mettre en cause les jugements importants portés et l'esprit critique exercé par les membres de l'équipe de mission sur une question de comptabilité ou d'audit complexe propre au secteur.

Autorité appropriée (Réf. : alinéa 18 a))

A9. Certaines mesures prises au niveau du cabinet contribuent à asseoir l'autorité du responsable de la revue de la qualité de la mission. Par exemple, grâce à l'établissement d'une culture prônant le respect du rôle du responsable de la revue de la qualité de la mission, le titulaire de cette fonction est moins susceptible de subir des pressions que pourraient exercer l'associé responsable de la mission ou d'autres membres du cabinet en vue d'influer de façon inappropriée sur le résultat de la revue de la qualité de la mission. Dans certains cas, les politiques ou procédures du cabinet concernant la résolution des divergences d'opinions peuvent accroître l'autorité du responsable de la revue de la qualité de la mission. Elles peuvent, par exemple, énoncer les possibilités qui s'offrent à lui en cas de désaccord avec l'équipe de mission.

A10. Le responsable de la revue de la qualité de la mission peut voir son autorité affaiblie dans les situations suivantes :

- la culture du cabinet préconise seulement le respect de l'autorité des membres du cabinet occupant les échelons supérieurs ;
- le responsable de la revue de la qualité de la mission relève de l'associé responsable de la mission (par exemple, ce dernier occupe un poste de direction au sein du cabinet ou est chargé de déterminer la rémunération du responsable de la revue de la qualité de la mission).

Considérations propres au secteur public

A11. Dans le secteur public, un auditeur (par exemple un auditeur général ou une autre personne qualifiée nommée pour le compte de l'auditeur général) peut agir dans un rôle équivalent à celui d'associé responsable de mission ayant la responsabilité globale des audits dans le secteur public. Dans ce cas, le choix du responsable de la revue de la qualité de la mission peut tenir compte de la nécessité que le titulaire de cette fonction soit indépendant et soit en mesure de faire une évaluation objective.

Règles de déontologie pertinentes (Réf. : alinéas 13 c) et 18 b))

A12. Les règles de déontologie pertinentes qui s'appliquent lors de la réalisation d'une revue de la qualité de la mission peuvent varier selon la nature et les circonstances de la mission ou de l'entité. Certaines dispositions des règles de déontologie pertinentes peuvent s'appliquer uniquement au professionnel comptable, comme le responsable de la revue de la qualité de la mission, à titre individuel – et non au cabinet lui-même.

A13. Les règles de déontologie pertinentes peuvent inclure des règles d'indépendance particulières qui s'appliquent au professionnel comptable, comme le responsable de la revue de la qualité de la mission, à titre individuel. Les règles de déontologie pertinentes peuvent aussi comporter des dispositions sur les menaces pour l'indépendance créées par l'association de longue date avec un client de services d'audit ou d'assurance. Bien qu'il s'en distingue, le temps d'arrêt à respecter selon le paragraphe 19 peut devoir tenir compte des dispositions à appliquer concernant l'association de longue date.

Menaces pour l'objectivité du responsable de la revue de la qualité de la mission

A14. De nombreux faits et circonstances peuvent créer des menaces pour l'objectivité du responsable de la revue de la qualité de la mission. Par exemple, il peut y avoir :

- une menace liée à l'autocontrôle lorsque le responsable de la revue de la qualité de la mission a auparavant participé à la formulation de jugements importants portés par l'équipe de mission, plus particulièrement à titre d'associé responsable de la mission ou de membre de l'équipe de mission ;
- une menace liée à la familiarité ou à l'intérêt personnel lorsque le responsable de la revue de la qualité de la mission est membre de la famille proche ou de la famille immédiate de l'associé responsable de la mission ou d'un autre membre de l'équipe de mission, ou qu'il entretient des relations personnelles étroites avec des membres de l'équipe de mission ;
- une menace liée à l'intimidation lorsque le responsable de la revue de la qualité de la mission fait l'objet de pressions réelles ou apparentes (par exemple, l'associé responsable de la mission est une personne agressive ou dominante, ou le responsable de la revue de la qualité de la mission relève de l'associé responsable de la mission).

A15. Les règles de déontologie pertinentes peuvent comporter des exigences et des indications portant sur la façon d'identifier et d'évaluer les menaces pour l'objectivité, et d'y répondre. Le Code de l'IESBA, entre autres, fournit des indications précises, y compris des exemples :

- de circonstances où il pourrait y avoir des menaces pour l'objectivité lorsqu'un professionnel comptable est désigné responsable de la revue de la qualité de la mission ;
- de facteurs à considérer pour apprécier le niveau de ces menaces ;
- de mesures, y compris des sauvegardes, pouvant contrer ces menaces.

Dispositions des textes légaux ou réglementaires concernant la qualification du responsable de la revue de la qualité de la mission (Réf. : alinéa 18 c))

A16. Les textes légaux ou réglementaires peuvent comporter des exigences supplémentaires concernant la qualification du responsable de la revue de la qualité de la mission. Par exemple, celui-ci peut être tenu, dans certains pays ou territoires, de posséder certaines qualifications ou d'être titulaire d'un permis d'exercice pour pouvoir réaliser la revue de la qualité de la mission.

Temps d'arrêt à respecter dans le cas d'une personne ayant auparavant exercé la fonction d'associé responsable de la mission (Réf. : par. 19)

A17. Dans le cas de missions récurrentes, les questions sur lesquelles des jugements importants sont portés sont souvent les mêmes d'une fois à l'autre. Par conséquent, les jugements importants portés lors de périodes antérieures peuvent continuer d'influer sur les jugements que porte l'équipe de mission au cours des périodes suivantes. La capacité du responsable de la revue de la qualité de la mission à réaliser une évaluation objective des jugements importants est donc diminuée lorsque

celui-ci a déjà participé, à titre d'associé responsable de la mission, à la formulation de ces jugements. Dans ces circonstances, il importe de mettre en place des sauvegardes appropriées pour ramener à un niveau acceptable les menaces pour l'objectivité, notamment la menace liée à l'autocontrôle. C'est pourquoi la présente norme ISQM requiert du cabinet qu'il établisse des politiques ou des procédures qui spécifient le temps d'arrêt pendant lequel l'associé responsable de la mission ne peut pas être désigné à titre de responsable de la revue de la qualité de la mission.

A18. Les politiques ou procédures du cabinet peuvent aussi indiquer s'il y a un temps d'arrêt à respecter avant qu'une personne, autre que l'associé responsable de la mission, remplisse les critères de qualification pour être désignée à titre de responsable de la revue de la qualité de la mission. Le cabinet peut, à cet égard, prendre en considération la nature du rôle de cette personne et le fait qu'elle ait auparavant participé ou non à la formulation de jugements importants portés dans le cadre de la mission. Par exemple, le cabinet peut déterminer qu'une personne qui, à titre d'associé responsable de la mission, a eu la responsabilité de mettre en œuvre des procédures d'audit à l'égard des informations financières d'une composante dans un audit de groupe ne remplit pas les critères de qualification pour être désignée responsable de la revue de la qualité de la mission pour cet audit de groupe, du fait qu'elle a participé à la formulation de jugements importants ayant une incidence sur la mission.

Circonstances dans lesquelles le responsable de la revue de la qualité de la mission fait appel à des assistants (Réf. : par. 20 et 21)

A19. Il peut être indiqué, dans certaines circonstances, que le responsable de la revue de la qualité de la mission soit assisté d'une personne ou d'une équipe possédant une expertise pertinente. L'accès à des connaissances, à des compétences ou à une expertise hautement spécialisées peut se révéler utile pour comprendre certaines opérations conclues par l'entité, et ainsi aider le responsable de la revue de la qualité de la mission à évaluer les jugements importants portés par l'équipe de mission relativement à ces opérations.

A20. Les indications énoncées au paragraphe A14 peuvent aider le cabinet à établir des politiques ou des procédures portant sur les menaces pour l'objectivité des personnes qui prêtent leur assistance au responsable de la revue de la qualité de la mission.

A21. Lorsque le responsable de la revue de la qualité de la mission est assisté d'une personne externe au cabinet, les responsabilités de l'assistant, dont celles liées à la conformité aux règles de déontologie pertinentes, peuvent être énoncées dans un contrat ou un autre accord conclu entre le cabinet et l'assistant.

A22. Les politiques ou procédures du cabinet peuvent faire mention des responsabilités du responsable de la revue de la qualité de la mission qui consistent :

- à déterminer si les assistants comprennent les instructions qui leur sont données et si les travaux sont effectués selon la stratégie prévue pour la revue de la qualité de la mission ;
- à examiner les questions soulevées par les assistants et l'importance de chacune, et à modifier la stratégie prévue en conséquence.

Circonstances compromettant la qualification du responsable de la revue de la qualité de la mission pour la réalisation de la revue de la qualité de la mission (Réf. : par. 22 et 23)

A23. Parmi les facteurs qui peuvent être utiles au cabinet pour déterminer si la qualification du responsable de la revue de la qualité de la mission pour la réalisation de la revue de la qualité de la mission est compromise, il y a la question de savoir :

- si des changements dans les circonstances de la mission font en sorte que le responsable de la revue de la qualité de la mission ne possède plus la compétence et les capacités nécessaires pour réaliser la revue ;
- si des changements dans les autres responsabilités du responsable de la revue de la qualité de la mission indiquent que celui-ci n'a plus suffisamment de temps pour réaliser la revue ;
- si le responsable de la revue de la qualité de la mission a donné avis, conformément au paragraphe 23, de circonstances compromettant sa qualification.

A24. Les politiques ou procédures du cabinet peuvent décrire le processus à suivre pour trouver des remplaçants qualifiés lorsque la qualification du responsable de la revue de la qualité de la mission est compromise. Elles peuvent également préciser que la personne désignée pour remplacer le responsable de la revue de la qualité de la mission a la responsabilité de mettre en œuvre des procédures suffisantes pour satisfaire aux exigences de la présente norme ISQM en ce qui a trait à la réalisation de la revue de la qualité de la mission. Ces politiques ou procédures peuvent traiter de façon plus approfondie de la nécessité de recourir à la consultation en pareil cas.

Réalisation de la revue de la qualité de la mission (Réf. : par. 24 à 27)

Responsabilités de l'associé responsable de la mission à l'égard de la revue de la qualité de la mission (Réf. : alinéa 24 b))

A25. La norme ISA 220 (révisée)[9] établit les exigences qui s'appliquent à l'associé responsable de la mission dans le cas des missions d'audit pour lesquelles une revue de la qualité est requise. Celui-ci doit notamment :

- s'assurer qu'un responsable de la revue de la qualité de la mission a été désigné ;
- collaborer avec le responsable de la revue de la qualité de la mission et informer les autres membres de l'équipe de mission de leur responsabilité à cet égard ;
- s'entretenir avec le responsable de la revue de la qualité de la mission des questions importantes relevées et des jugements importants portés au cours de la mission d'audit, y compris ceux identifiés lors de la revue de la qualité de la mission ;
- s'assurer de ne pas dater le rapport de l'auditeur avant l'achèvement de la revue de la qualité de la mission.

A26. La norme ISAE 3000 (révisée)[10] établit également des exigences qui s'appliquent à l'associé responsable de la mission en ce qui concerne la revue de la qualité de la mission.

---

[9] Norme internationale d'audit (ISA) 220 (révisée), *Gestion de la qualité d'un audit d'états financiers*, paragraphe 36.

[10] Norme internationale de missions d'assurance (ISAE) 3000 (révisée), *Missions d'assurance autres que les audits ou examens limités d'informations financières historiques*, paragraphe 36.

Entretiens entre le responsable de la revue de la qualité de la mission et l'équipe de mission (Réf. : alinéa 24 c))

A27. Des échanges fréquents entre l'équipe de mission et le responsable de la revue de la qualité de la mission tout au long de la mission peuvent contribuer à l'efficacité et à la rapidité de la revue de la qualité de la mission. Il peut cependant arriver qu'une menace pour l'objectivité du responsable de la revue de la qualité de la mission soit créée, selon le calendrier et l'étendue des entretiens avec l'équipe de mission au sujet d'un jugement important. Les politiques ou procédures du cabinet peuvent définir les mesures que doit prendre le responsable de la revue de la qualité de la mission ou l'équipe de mission pour éviter les situations où le responsable de la revue de la qualité de la mission prend, ou peut donner l'impression de prendre, des décisions au nom de l'équipe de mission. Par exemple, le cabinet peut exiger que, dans de telles situations, d'autres membres du cabinet soient consultés au sujet des jugements importants, conformément aux politiques ou procédures du cabinet en matière de consultation.

Procédures mises en œuvre par le responsable de la revue de la qualité de la mission (Réf. : par. 25 à 27)

A28. Les politiques ou procédures du cabinet peuvent préciser la nature, le calendrier et l'étendue des procédures mises en œuvre par le responsable de la revue de la qualité de la mission, et souligner l'importance, pour celui-ci, d'exercer son jugement professionnel lors de la réalisation de la revue.

A29. Le calendrier des procédures mises en œuvre par le responsable de la revue de la qualité de la mission peut être fonction de la nature et des circonstances de la mission ou de celles de l'entité, notamment la nature des questions sur lesquelles porte la revue. Si le responsable de la revue de la qualité de la mission réalise une revue de la documentation de la mission en temps opportun à chacune des étapes de la mission (par exemple planification, réalisation et rapport), cela lui permet de résoudre rapidement les questions à sa satisfaction, et ce, au plus tard à la date du rapport de mission. Il peut, par exemple, mettre en œuvre des procédures concernant la stratégie générale et le plan de la mission dès la fin de l'étape de la planification. La réalisation en temps opportun de la revue de la qualité de la mission peut aussi favoriser l'exercice du jugement professionnel et, s'il y a lieu selon le type de mission, de l'esprit critique par les membres de l'équipe de mission lors de la planification et de la réalisation de la mission.

A30. La nature et l'étendue des procédures mises en œuvre par le responsable de la revue de la qualité d'une mission donnée peuvent être fonction, entre autres :

- des raisons qui sous-tendent les évaluations des risques liés à la qualité[11], par exemple le fait que la mission soit réalisée auprès d'une entité qui exerce ses activités dans un secteur en émergence ou qui conclut des opérations complexes ;
- des déficiences relevées dans le processus de suivi et de prise de mesures correctives du cabinet, des mesures correctives prises en réponse à ces déficiences et des indications formulées par le cabinet à ce sujet, qui peuvent faire ressortir les aspects pour lesquels le responsable de la revue de la qualité de la mission doit mettre en œuvre des procédures plus poussées ;
- du degré de complexité de la mission ;
- de la nature et de la taille de l'entité, notamment le fait que l'entité soit cotée ou non ;

[11] Norme ISQM 1, paragraphe A49.

- de toute constatation applicable à la mission, comme les résultats des inspections menées par une autorité de surveillance externe au cours d'une période antérieure ou les préoccupations soulevées quant à la qualité des travaux de l'équipe de mission ;
- des informations obtenues dans le cadre de l'acceptation et du maintien par le cabinet de la relation client ou de la mission spécifique ;
- dans le cas des missions d'assurance, de l'identification et de l'évaluation, par l'équipe de mission, des risques d'anomalies significatives, et des réponses à cette évaluation ;
- de la collaboration ou non des membres de l'équipe de mission avec le responsable de la revue de la qualité de la mission. Les politiques ou procédures du cabinet peuvent traiter des mesures que le responsable de la revue de la qualité de la mission peut prendre si l'équipe de mission ne collabore pas avec lui (par exemple, communiquer avec une personne appropriée au sein du cabinet afin que des mesures appropriées soient prises pour résoudre le problème).

A31. La nature, le calendrier et l'étendue des procédures mises en œuvre par le responsable de la revue de la qualité de la mission pourraient être appelés à changer selon les circonstances particulières rencontrées lors de la réalisation de la revue de la qualité de la mission.

Considérations propres à l'audit de groupe

A32. Dans le cadre de la réalisation d'une revue de la qualité de la mission portant sur l'audit des états financiers d'un groupe, la personne désignée à titre de responsable de la revue de la qualité de la mission d'audit de groupe peut avoir à tenir compte de considérations supplémentaires en fonction de la taille et du degré de complexité du groupe. Selon l'alinéa 21 a) de la présente norme, les politiques ou procédures du cabinet doivent exiger que le responsable de la revue de la qualité de la mission assume la responsabilité globale de la réalisation de la revue de la qualité de la mission. Par conséquent, si le groupe faisant l'objet de l'audit est de grande taille ou présente un degré élevé de complexité, le responsable de la revue de la qualité de la mission pourrait devoir s'entretenir des questions importantes relevées et des jugements importants portés avec des membres clés de l'équipe de mission qui ne font pas partie de l'équipe affectée à l'audit du groupe (par exemple, ceux chargés de la mise en œuvre de procédures d'audit à l'égard des informations financières d'une composante). Le responsable de la revue de la qualité de la mission peut alors faire appel à des assistants, conformément au paragraphe 20. En pareil cas, les indications énoncées au paragraphe A22 peuvent lui être utiles.

A33. Il peut arriver, dans certains cas, qu'un responsable de la revue de la qualité de la mission soit désigné pour l'audit d'une entité ou d'une unité faisant partie d'un groupe, notamment si cette entité ou unité doit faire l'objet d'un audit en raison de textes légaux ou réglementaires ou pour une autre raison. Les échanges entre le responsable de la revue de la qualité de la mission désigné pour l'audit de l'entité ou de l'unité et celui désigné pour l'audit du groupe peuvent aider ce dernier à s'acquitter des responsabilités énoncées à l'alinéa 21 a). Cela peut être le cas, par exemple, lorsque l'entité ou l'unité constitue une composante pour les besoins de l'audit du groupe, et que des jugements importants se rapportant à l'audit du groupe ont été portés au niveau de la composante.

Informations communiquées par l'équipe de mission et le cabinet (Réf. : alinéa 25 a))

A34. La compréhension qu'acquiert le responsable de la revue de la qualité de la mission, conformément à l'alinéa 25 a), en ce qui a trait aux informations communiquées par l'équipe de mission et par le cabinet peut l'éclairer sur les jugements importants susceptibles d'être portés dans le cadre de la mission. Elle peut aussi lui fournir une base sur laquelle s'appuyer pour s'entretenir avec l'équipe de

mission des questions importantes relevées et des jugements importants portés lors de la planification et de la réalisation de la mission, et lors de l'établissement du rapport y afférent. Par exemple, si le cabinet relève une déficience touchant les jugements importants portés par d'autres équipes de mission relativement à certaines estimations comptables dans un secteur d'activité donné, cette information peut être pertinente au regard des jugements importants portés relativement à ces estimations comptables dans le cadre de la mission visée par la revue, et peut donc fournir au responsable de la revue de la qualité de la mission une base sur laquelle s'appuyer pour s'entretenir avec l'équipe de mission conformément à l'alinéa 25 b).

Questions importantes et jugements importants (Réf. : alinéas 25 b) et c))

A35. La norme ISA 220 (révisée)[12] exige, dans le cas des audits d'états financiers, que l'associé responsable de la mission passe en revue la documentation de l'audit concernant les questions importantes[13] et les jugements importants, y compris ceux qui concernent les points délicats ou litigieux relevés pendant la mission, et les conclusions tirées.

A36. La norme ISA 220 (révisée)[14] présente, pour les audits d'états financiers, des exemples de jugements importants que peut identifier l'associé responsable de la mission relativement à la stratégie générale et au plan de la mission, à la réalisation de la mission et aux conclusions générales tirées par l'équipe de mission.

A37. Dans le cas des missions autres que les audits d'états financiers, les jugements importants portés par l'équipe de mission peuvent être fonction de la nature et des circonstances de la mission ou de l'entité. Par exemple, dans une mission d'assurance réalisée conformément à la norme ISAE 3000 (révisée), la détermination par l'équipe de mission du caractère approprié, au regard de la mission, des critères à appliquer dans la préparation de l'information sur l'objet considéré peut donner lieu à des jugements importants.

A38. Le responsable de la revue de la qualité de la mission peut, au cours de la réalisation de la revue, prendre connaissance d'autres aspects à l'égard desquels on s'attendrait à ce que l'équipe de mission porte des jugements importants et pour lesquels il lui faudrait peut-être obtenir des informations supplémentaires sur les procédures mises en œuvre par l'équipe de mission ou sur le fondement des conclusions tirées. Les entretiens entre le responsable de la revue de la qualité de la mission et l'équipe de mission peuvent alors amener celle-ci à conclure qu'il est nécessaire de mettre en œuvre des procédures supplémentaires.

A39. Les informations obtenues conformément aux alinéas 25 a) et b) et la revue d'extraits sélectionnés de la documentation de la mission aident le responsable de la revue de la qualité de la mission à évaluer le fondement des jugements importants portés par les membres de l'équipe de mission. Dans le cadre de cette évaluation, il peut également être pertinent pour le responsable de la revue de la qualité de la mission :

- de rester à l'affût des changements touchant la nature et les circonstances de la mission ou de l'entité qui peuvent donner lieu à la modification des jugements importants portés par les membres de l'équipe de mission ;
- de faire preuve d'objectivité dans l'évaluation des réponses de l'équipe de mission ;

[12] Norme ISA 220 (révisée), paragraphe 31.

[13] Norme ISA 230, *Documentation de l'audit*, alinéa 8 c).

[14] Norme ISA 220 (révisée), paragraphe A92.

- de faire le suivi des incohérences relevées lors de la revue de la documentation de la mission, ou des réponses incohérentes données par l'équipe de mission relativement aux jugements importants qui ont été portés.

A40. Les politiques ou procédures du cabinet peuvent indiquer la documentation de la mission que doit passer en revue le responsable de la revue de la qualité de la mission. Elles peuvent aussi préciser que ce dernier doit exercer son jugement professionnel lorsqu'il sélectionne, pour sa revue, des extraits de la documentation de la mission supplémentaires relatifs aux jugements importants portés par l'équipe de mission.

A41. Les entretiens avec l'associé responsable de la mission et, s'il y a lieu, d'autres membres de l'équipe de mission au sujet des jugements importants ainsi que la documentation constituée par l'équipe de mission peuvent aider le responsable de la revue de la qualité de la mission à évaluer, s'il y a lieu selon le type de mission, l'exercice de l'esprit critique par les membres de l'équipe de mission en ce qui concerne ces jugements importants.

A42. La norme ISA 220 (révisée)[15] présente, pour les audits d'états financiers, des exemples d'obstacles à l'exercice de l'esprit critique au niveau de la mission, de partis pris inconscients pouvant nuire à l'exercice de l'esprit critique, et de mesures que peut prendre l'équipe de mission pour surmonter les obstacles à l'exercice de l'esprit critique au niveau de la mission.

A43. Les normes ISA 315 (révisée en 2019)[16], ISA 540 (révisée)[17] et d'autres normes ISA donnent également, pour les audits d'états financiers, des exemples d'aspects de l'audit pour lesquels l'auditeur exerce son esprit critique ou des exemples de situations où une documentation appropriée peut attester de la façon dont l'auditeur a fait preuve d'esprit critique. Ces indications, qui se trouvent dans les exigences et modalités d'application pertinentes de ces normes, peuvent aussi aider le responsable de la revue de la qualité de la mission à évaluer l'exercice de l'esprit critique par les membres de l'équipe de mission.

Respect des règles de déontologie pertinentes ayant trait à l'indépendance (Réf. : alinéa 25 d))

A44. La norme ISA 220 (révisée)[18] exige que l'associé responsable de la mission assume, avant de dater le rapport de l'auditeur, la responsabilité de déterminer si les règles de déontologie pertinentes, y compris celles qui ont trait à l'indépendance, ont été respectées.

Tenue de consultations sur des points délicats ou litigieux ou sur des questions ayant donné lieu à des divergences d'opinions (Réf. : alinéa 25 e))

A45. La norme ISQM 1[19] traite du recours à la consultation sur les points délicats ou litigieux et des divergences d'opinions qui apparaissent au sein de l'équipe de mission, ou entre l'équipe de mission et le responsable de la revue de la qualité de la mission ou des membres du cabinet qui réalisent des activités en lien avec le système de gestion de la qualité du cabinet.

---

[15] Norme ISA 220 (révisée), paragraphes A34 à A36.

[16] Norme ISA 315 (révisée en 2019), *Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives*, paragraphe A238.

[17] Norme ISA 540 (révisée), *Audit des estimations comptables et des informations y afférentes*, paragraphe A11.

[18] Norme ISA 220 (révisée), paragraphe 21.

[19] Norme ISQM 1, alinéas 31 d) et e), et paragraphes A79 à A82.

Participation suffisante et appropriée de l'associé responsable de la mission tout au long de la mission (Réf. : alinéa 25 f))

A46. La norme ISA 220 (révisée)[20] exige que l'associé responsable de la mission détermine, avant de dater le rapport de l'auditeur, que sa participation a été suffisante et appropriée tout au long de la mission d'audit, de sorte qu'il soit en mesure d'établir que les jugements importants portés et les conclusions tirées conviennent à la nature et aux circonstances de la mission. Il est également précisé, dans la norme ISA 220 (révisée)[21], qu'il existe plusieurs façons de documenter la participation de l'associé responsable de la mission. Les entretiens avec l'équipe de mission et la revue d'extraits de la documentation de la mission relatifs à cette participation peuvent faciliter l'évaluation, par le responsable de la revue de la qualité de la mission, du fondement sur lequel l'associé responsable de la mission s'est appuyé pour déterminer que sa participation a été suffisante et appropriée.

Revue des états financiers et du rapport de mission (Réf. : alinéa 25 g))

A47. Dans le cas d'un audit d'états financiers, le responsable de la revue de la qualité de la mission peut se demander, lorsqu'il passe en revue les états financiers et le rapport de l'auditeur y afférent, si la présentation des questions relatives aux jugements importants portés par l'équipe de mission et les informations fournies sur ces questions concordent avec la compréhension qu'il a acquise, relativement à ces questions, par la revue d'extraits sélectionnés de la documentation de la mission et par ses entretiens avec l'équipe de mission. Lors de la revue des états financiers, le responsable de la revue de la qualité de la mission peut également prendre connaissance d'autres aspects à l'égard desquels on s'attendrait à ce que l'équipe de mission porte des jugements importants et pour lesquels il lui faudrait peut-être obtenir des informations supplémentaires sur les procédures mises en œuvre par l'équipe de mission ou sur les conclusions tirées par celle-ci. Les indications énoncées dans le présent paragraphe s'appliquent aussi aux examens limités et aux rapports de mission y afférents.

A48. Dans le cas des autres missions d'assurance et de services connexes, le responsable de la revue de la qualité de la mission peut tenir compte – dans sa revue du rapport de mission et, s'il y a lieu, de l'information sur l'objet considéré – d'éléments semblables à ceux décrits au paragraphe A47 (par exemple, le fait que la présentation ou la description des questions relatives aux jugements importants portés par l'équipe de mission concordent ou non avec la compréhension qu'il a acquise au moyen des procédures mises en œuvre dans le cadre de la revue).

Préoccupations non dissipées du responsable de la revue de la qualité de la mission (Réf. : par. 26)

A49. Les politiques ou procédures du cabinet peuvent préciser la ou les personnes au sein du cabinet qui doivent être avisées si le responsable de la revue de la qualité de la mission craint que les jugements importants portés par l'équipe de mission, ou les conclusions tirées à leur sujet, ne soient pas appropriés. La personne à laquelle a été attribuée la responsabilité de désigner les responsables des revues de la qualité des missions peut figurer parmi les personnes à aviser. En cas de préoccupations non dissipées, les politiques ou procédures du cabinet peuvent aussi exiger le recours à la consultation au sein du cabinet ou à l'extérieur de celui-ci (par exemple la consultation d'un organisme professionnel ou d'une autorité de réglementation).

---

[20] Norme ISA 220 (révisée), alinéa 40 a).

[21] Norme ISA 220 (révisée), paragraphe A118.

Documentation (Réf. : par. 28 à 30)

A50. Les paragraphes 57 à 60 de la norme ISQM 1 portent sur la documentation que prépare le cabinet à l'égard de son système de gestion de la qualité. Une revue de la qualité de la mission réalisée conformément à la présente norme ISQM est donc assujettie aux exigences de documentation énoncées dans la norme ISQM 1.

A51. La forme, le contenu et l'étendue de la documentation de la revue de la qualité de la mission dépendent de facteurs tels que :

- la nature et la complexité de la mission ;
- la nature de l'entité ;
- la nature et la complexité des questions sur lesquelles porte la revue de la qualité de la mission ;
- l'étendue de la documentation de la mission faisant l'objet de la revue.

A52. Il existe plusieurs façons de documenter la réalisation et l'avis d'achèvement de la revue de la qualité de la mission. Le responsable peut, par exemple, consigner sa revue de la documentation de la mission dans l'application informatique utilisée pour la réalisation de la mission. Il peut aussi consigner sa revue dans une note de synthèse. Les procédures mises en œuvre par le responsable de la revue de la qualité de la mission peuvent également être consignées autrement, par exemple dans les procès-verbaux des entretiens de l'équipe de mission auxquels a assisté le responsable de la revue de la qualité de la mission.

A53. Selon l'alinéa 24 b), les politiques ou procédures du cabinet doivent interdire à l'associé responsable de la mission de dater le rapport de mission avant l'achèvement de la revue de la qualité de la mission, y compris la résolution des questions soulevées par le responsable de la revue de la qualité de la mission. Si l'ensemble des exigences relatives à la réalisation de la revue de la qualité de la mission ont été remplies, la documentation de la revue peut être achevée après la date du rapport de mission, mais avant la constitution du dossier de mission définitif. Cela dit, les politiques ou procédures du cabinet peuvent exiger que la documentation de la revue de la qualité de la mission soit achevée au plus tard à la date du rapport de mission.

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT (ISA) 220 (RÉVISÉE)

GESTION DE LA QUALITÉ D'UN AUDIT D'ÉTATS FINANCIERS

(En vigueur pour les audits d'états financiers des périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2022)

SOMMAIRE

	Paragraphe
Introduction	
Champ d'application de la présente norme ISA	1
Système de gestion de la qualité du cabinet et rôle des équipes de mission	2-9
Date d'entrée en vigueur	10
Objectif	11
Définitions	12
Exigences	
Responsabilités en matière de leadership pour la gestion et l'atteinte de la qualité des audits	13-15
Règles de déontologie pertinentes, y compris celles qui ont trait à l'indépendance	16-21
Acceptation et maintien de relations clients et de missions d'audit	22-24
Ressources affectées à la mission	25-28
Réalisation de la mission	29-38
Suivi et prise de mesures correctives	39
Responsabilité globale de la gestion et de l'atteinte de la qualité	40
Documentation	41
Modalités d'application et autres commentaires explicatifs	
Champ d'application de la présente norme ISA	A1
Système de gestion de la qualité du cabinet et rôle des équipes de mission	A2-A14
Définitions	A15-A27
Responsabilités en matière de leadership pour la gestion et l'atteinte de la qualité des audits	A28-A37
Règles de déontologie pertinentes, y compris celles qui ont trait à l'indépendance	A38-A48
Acceptation et maintien de relations clients et de missions d'audit	A49-A58
Ressources affectées à la mission	A59-A79
Réalisation de la mission	A80-A108
Suivi et prise de mesures correctives	A109-A112
Responsabilité globale de la gestion et de l'atteinte de la qualité	A113-A116
Documentation	A117-A120

La Norme internationale d'audit (ISA) 220, *Gestion de la qualité d'un audit d'états financiers*, 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 (norme ISA) traite des responsabilités particulières de l'auditeur concernant la gestion de la qualité au niveau de la mission dans un audit d'états financiers, et des responsabilités connexes de l'associé responsable de la mission. Elle est à lire conjointement avec les règles de déontologie pertinentes. (Réf. : par. A1 et A38)

Système de gestion de la qualité du cabinet et rôle des équipes de mission

2. Selon la norme ISQM 1, le cabinet a pour objectif de concevoir, de mettre en place et de faire fonctionner un système de gestion de la qualité des audits ou des examens limités d'états financiers, ou d'autres missions d'assurance ou de services connexes, destiné à lui fournir l'assurance raisonnable : (Réf. : par. A13 et A14)

   a) que le cabinet et ses membres s'acquittent de leurs responsabilités et réalisent les missions conformément aux normes professionnelles et aux exigences légales et réglementaires applicables ;

   b) que les rapports de mission délivrés par le cabinet ou les associés responsables de missions sont appropriés aux circonstances[1].

3. La présente norme ISA repose sur le postulat que le cabinet est soumis aux exigences des normes ISQM ou à des exigences à tout le moins aussi rigoureuses propres à chaque pays. (Réf. : par. A2 et A3)

4. Dans le cadre du système de gestion de la qualité du cabinet et de la conformité aux exigences de la présente norme ISA, l'équipe de mission, dirigée par l'associé responsable de la mission, a les responsabilités suivantes : (Réf. : par. A4 à A11)

   a) mettre en œuvre les réponses du cabinet aux risques liés à la qualité (c'est-à-dire ses politiques ou procédures) qui s'appliquent à la mission d'audit, en utilisant les informations communiquées par le cabinet ou obtenues de celui-ci ;

   b) déterminer, compte tenu de la nature et des circonstances de la mission d'audit, s'il y a lieu de concevoir et de mettre en œuvre, au niveau de la mission, des réponses complémentaires à celles prévues dans les politiques ou procédures du cabinet ;

   c) fournir au cabinet les informations obtenues dans le cadre de la mission d'audit qui, conformément à ses politiques ou procédures, doivent lui être communiquées pour soutenir la conception, la mise en place et le fonctionnement de son système de gestion de la qualité.

5. La conformité aux exigences d'autres normes ISA peut fournir des informations pertinentes à l'égard de la gestion de la qualité au niveau de la mission. (Réf. : par. A12)

6. L'atteinte de l'objectif de la présente norme et d'autres normes ISA pour chaque mission aide à réaliser systématiquement des missions d'audit de qualité, ce qui sert l'intérêt public. Pour réaliser des missions d'audit de qualité, il convient de planifier et de réaliser les missions et d'établir les rapports y afférents,

---

[1] Norme internationale de gestion de la qualité (ISQM) 1, *Gestion de la qualité par les cabinets qui réalisent des audits ou des examens limités d'états financiers, ou d'autres missions d'assurance ou de services connexes*, paragraphe 14.

conformément aux normes professionnelles et aux exigences légales et réglementaires applicables. L'atteinte des objectifs de ces normes et la conformité aux exigences légales et réglementaires applicables nécessitent l'exercice du jugement professionnel et de l'esprit critique.

7. La norme ISA 200[2] exige que les membres de l'équipe de mission fassent preuve d'esprit critique tout au long de la planification et de la réalisation de l'audit et qu'ils exercent leur jugement professionnel. L'exercice du jugement professionnel est requis pour la prise de décisions éclairées sur la ligne de conduite appropriée à adopter aux fins de la gestion et de l'atteinte de la qualité, compte tenu de la nature et des circonstances de la mission d'audit. L'exercice de l'esprit critique favorise la qualité des jugements portés par l'équipe de mission et, de ce fait, l'efficacité globale de l'équipe de mission dans l'atteinte de la qualité au niveau de la mission. C'est par leurs actions et leurs communications que les membres de l'équipe de mission exerceront leur esprit critique de manière appropriée. Ces actions et communications peuvent comprendre des mesures spécifiques visant à atténuer les obstacles susceptibles d'entraver l'exercice approprié de l'esprit critique, comme les partis pris inconscients ou les contraintes liées aux ressources. (Réf. : par. A33 à A36)

Adaptabilité

8. Les exigences de la présente norme ISA sont censées être appliquées en fonction de la nature et des circonstances de chaque audit. Par exemple :

   a) lorsque l'audit est réalisé entièrement par l'associé responsable de la mission, ce qui peut être le cas d'un audit d'entité peu complexe, certaines exigences de la présente norme ISA ne s'appliquent pas, car elles sont conditionnelles à la participation d'autres membres de l'équipe de mission ; (Réf. : par. A13 et A14)

   b) lorsque l'audit n'est pas réalisé entièrement par l'associé responsable de la mission ou que la nature et les circonstances de l'entité sont plus complexes, l'associé responsable de la mission peut confier la conception ou la mise en œuvre de certaines procédures, tâches ou mesures à d'autres membres de l'équipe de mission.

Responsabilités de l'associé responsable de la mission

9. La responsabilité ultime et l'obligation ultime de rendre compte à l'égard de la conformité aux exigences de la présente norme ISA demeurent celles de l'associé responsable de la mission. Lorsque l'expression « l'associé responsable de la mission doit assumer la responsabilité de… » est utilisée dans le libellé de l'exigence, il est permis à l'associé responsable de la mission de confier la conception ou la mise en œuvre de procédures, de tâches ou de mesures à des membres de l'équipe de mission possédant les compétences ou l'expérience requises. Dans les autres cas, on vise expressément, dans la présente norme ISA, à ce que ce soit l'associé responsable de la mission qui réponde à l'exigence ou qui s'acquitte de la responsabilité, en obtenant au besoin des informations auprès d'autres membres de l'équipe de mission ou auprès du cabinet. (Réf. : par. A22 à A25)

Date d'entrée en vigueur

10. La présente norme ISA s'applique aux audits d'états financiers des périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2022.

---

[2] Norme ISA 200, *Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et réalisation d'un audit conforme aux Normes internationales d'audit*, paragraphes 15, 16 et A20 à A24.

Objectif

11. L'objectif de l'auditeur consiste à gérer la qualité au niveau de la mission afin d'obtenir une assurance raisonnable quant à l'atteinte de la qualité pour cette mission, c'est-à-dire :

    a) que l'auditeur s'est acquitté de ses responsabilités et a réalisé l'audit conformément aux normes professionnelles et aux exigences légales et réglementaires applicables ;

    b) que le rapport de l'auditeur qu'il a délivré est approprié aux circonstances.

Définitions

12. Dans les normes ISA, on entend par :

    a) « associé responsable de la mission[3] », l'associé, ou une autre personne, désigné par le cabinet comme responsable de la mission d'audit et de sa réalisation, ainsi que du rapport de l'auditeur délivré au nom du cabinet, et qui, le cas échéant, a obtenu l'autorisation requise d'une instance professionnelle, légale ou réglementaire ;

    b) « revue de la qualité de la mission », une évaluation objective, réalisée par le responsable de la revue de la qualité de la mission et achevée au plus tard à la date du rapport de mission, des jugements importants portés par l'équipe de mission et des conclusions tirées à leur sujet ;

    c) « responsable de la revue de la qualité de la mission », un associé, ou une autre personne au sein du cabinet ou à l'externe, désigné par le cabinet pour réaliser la revue de la qualité de la mission ;

    d) « équipe de mission », tous les associés et le personnel professionnel réalisant la mission d'audit, ainsi que toutes les autres personnes qui mettent en œuvre des procédures d'audit au cours de la mission, à l'exception des experts externes choisis par l'auditeur[4] et des auditeurs internes qui fournissent une assistance directe dans le cadre d'une mission[5] ; (Réf. : par. A15 à A25)

    e) « cabinet », un professionnel exerçant à titre individuel, une société de personnes ou une société de capitaux ou une autre entité regroupant des professionnels comptables, ou l'équivalent dans le secteur public ; (Réf. : par. A26)

    f) « cabinet membre du réseau », un cabinet ou une entité appartenant au réseau du cabinet ; (Réf. : par. A27)

    g) « réseau », une vaste structure qui, à la fois : (Réf. : par. A27)

        i) poursuit un objectif de coopération,

        ii) a clairement pour but le partage des profits ou des coûts, ou se caractérise par une unicité de propriété, de contrôle ou de gestion, par des politiques ou procédures de

---

[3] Les termes « associé responsable de la mission », « associé » et « cabinet » s'entendent des termes équivalents dans le secteur public lorsque le contexte s'y prête.

[4] L'alinéa 6 a) de la norme ISA 620, *Utilisation par l'auditeur des travaux d'un expert de son choix*, définit le terme « expert choisi par l'auditeur ».

[5] La norme ISA 610 (révisée en 2013), *Utilisation des travaux des auditeurs internes*, établit des limites quant au recours à l'assistance directe. Elle indique également que des textes légaux ou réglementaires peuvent interdire à l'auditeur externe d'obtenir une assistance directe des auditeurs internes. Par conséquent, le recours à l'assistance directe se limite aux situations où cela est permis.

gestion de la qualité communes, par une stratégie d'entreprise commune, par l'utilisation d'une marque unique ou par le partage d'une part considérable des ressources professionnelles ;

h) « associé », toute personne ayant autorité pour engager le cabinet en ce qui concerne la réalisation d'une mission de services professionnels ;

i) « membres du cabinet », les associés et le personnel professionnel du cabinet ;

j) « normes professionnelles », les Normes internationales d'audit (normes ISA) et les règles de déontologie pertinentes ;

k) « règles de déontologie pertinentes », les principes de l'éthique professionnelle et les règles de déontologie qui s'appliquent aux professionnels comptables lors de la réalisation d'une mission d'audit. Les règles de déontologie pertinentes comprennent habituellement, d'une part, les dispositions de l'*International Code of Ethics for Professional Accountants (including International Independence Standards)* du Conseil des normes internationales de déontologie comptable (le Code de l'IESBA) relatives aux audits d'états financiers, et, d'autre part, des exigences plus strictes propres à chaque pays ;

l) « réponse » (relativement à un système de gestion de la qualité), les politiques ou les procédures que le cabinet conçoit et met en place pour répondre à un ou plusieurs risques liés à la qualité :

   i) les politiques consistent en des énoncés de ce qu'il faut faire, ou ne pas faire, pour répondre à un ou plusieurs risques liés à la qualité. Certaines sont consignées par écrit ou formulées explicitement dans des communications, tandis que d'autres sous-tendent les actions et les décisions de façon implicite,

   ii) les procédures sont les actions par lesquelles les politiques sont mises en œuvre ;

m) « personnel professionnel », les professionnels, autres que les associés, y compris les experts employés par le cabinet.

Exigences

Responsabilités en matière de leadership pour la gestion et l'atteinte de la qualité des audits

13. L'associé responsable de la mission doit assumer la responsabilité globale de la gestion et de l'atteinte de la qualité de la mission d'audit, notamment en ce qui concerne la mise en place, pour les besoins de la mission, d'un environnement qui met en valeur la culture du cabinet et le comportement attendu des membres de l'équipe de mission. Ce faisant, l'associé responsable de la mission doit s'assurer que sa participation est suffisante et appropriée tout au long de la mission d'audit afin d'être en mesure d'établir si les jugements importants portés, et les conclusions tirées, conviennent à la nature et aux circonstances de la mission. (Réf. : par. A28 à A37)

14. Pour mettre en place l'environnement décrit au paragraphe 13, l'associé responsable de la mission doit assumer la responsabilité de la prise de mesures claires, cohérentes et efficaces qui reflètent l'engagement qualité du cabinet, et définir et communiquer le comportement attendu des membres de l'équipe de mission, notamment en soulignant : (Réf. : par. A30 à A34)

   a) la responsabilité de tous les membres de l'équipe de mission de contribuer à la gestion et à l'atteinte de la qualité au niveau de la mission ;

b) l'importance de l'éthique, des valeurs et des attitudes professionnelles auprès des membres de l'équipe de mission ;

c) l'importance des communications ouvertes et rigoureuses au sein de l'équipe de mission, et en s'assurant que les membres de l'équipe aient la possibilité de soulever des préoccupations sans crainte de représailles ;

d) l'importance de l'exercice de l'esprit critique par chacun des membres de l'équipe de mission tout au long de la mission d'audit.

15. S'il confie la conception et la mise en œuvre de procédures, l'exécution de tâches ou la prise de mesures relatives à une exigence de la présente norme ISA à d'autres membres de l'équipe de mission pour l'aider à se conformer aux exigences de la présente norme ISA, l'associé responsable de la mission doit néanmoins assumer la responsabilité globale de la gestion et de l'atteinte de la qualité de la mission d'audit, et ce, en assurant la direction et la supervision de ces membres de l'équipe de mission, ainsi que la revue de leurs travaux. (Réf. : par. 9 et A37)

Règles de déontologie pertinentes, y compris celles qui ont trait à l'indépendance

16. L'associé responsable de la mission doit avoir acquis une compréhension des règles de déontologie pertinentes, y compris celles qui ont trait à l'indépendance, qui s'appliquent compte tenu de la nature et des circonstances de la mission d'audit. (Réf. : par. A38 à A42 et A48)

17. L'associé responsable de la mission doit assumer la responsabilité de veiller à ce que les autres membres de l'équipe de mission aient été informés des règles de déontologie pertinentes qui s'appliquent compte tenu de la nature et des circonstances de la mission d'audit, ainsi que des politiques ou des procédures connexes du cabinet, notamment en ce qui concerne : (Réf. : par. A23 à A25 et A40 à A44)

a) l'identification et l'évaluation des menaces pour la conformité aux règles de déontologie pertinentes, y compris celles qui ont trait à l'indépendance, et les réponses à ces menaces ;

b) les circonstances pouvant entraîner un manquement aux règles de déontologie pertinentes, y compris celles qui ont trait à l'indépendance, et les responsabilités qui incombent aux membres de l'équipe de mission lorsqu'ils prennent connaissance de manquements ;

c) les responsabilités qui incombent aux membres de l'équipe de mission lorsqu'ils prennent connaissance de cas de non-conformité de l'entité aux textes légaux et réglementaires[6].

18. Si l'associé responsable de la mission prend connaissance de faits qui indiquent l'existence d'une menace pour la conformité aux règles de déontologie pertinentes, il doit évaluer cette menace dans le cadre de la conformité aux politiques ou aux procédures du cabinet, à l'aide des informations pertinentes provenant du cabinet, de l'équipe de mission ou d'autres sources, et prendre les mesures appropriées. (Réf. : par. A43 et A44)

19. Tout au long de l'audit, l'associé responsable de la mission doit demeurer attentif, en ayant recours à l'observation et à des demandes d'informations si nécessaire, aux manquements des membres de l'équipe de mission aux règles de déontologie pertinentes, ou aux politiques ou procédures connexes du cabinet. (Réf. : par. A45)

---

[6] Norme ISA 250 (révisée), *Prise en compte des textes légaux et réglementaires dans un audit d'états financiers.*

20. Si l'associé responsable de la mission prend connaissance, par le système de gestion de la qualité du cabinet ou d'autres sources, de faits indiquant que les règles de déontologie pertinentes qui s'appliquent à la nature et aux circonstances de la mission d'audit n'ont pas été respectées, il doit, en collaboration avec d'autres personnes au sein du cabinet, prendre les mesures appropriées. (Réf. : par. A46)

21. Avant de dater le rapport de l'auditeur, l'associé responsable de la mission doit assumer la responsabilité de déterminer si les règles de déontologie pertinentes, y compris celles qui ont trait à l'indépendance, ont été respectées. (Réf. : par. A38 et A47)

Acceptation et maintien de relations clients et de missions d'audit

22. L'associé responsable de la mission doit déterminer que les politiques ou procédures du cabinet concernant l'acceptation et le maintien de relations clients et de missions d'audit ont été suivies, et que les conclusions auxquelles elles ont abouti sont appropriées. (Réf. : par. A49 à A52 et A58)

23. L'associé responsable de la mission doit tenir compte des informations obtenues au cours du processus d'acceptation et de maintien de relations clients et de missions d'audit lorsqu'il planifie et réalise la mission d'audit selon les normes ISA et qu'il se conforme aux exigences de la présente norme ISA. (Réf. : par. A53 à A56)

24. Si l'équipe de mission prend connaissance d'une information qui aurait pu conduire le cabinet à refuser la mission d'audit si cette information avait été connue avant la décision d'accepter ou de maintenir la relation client ou la mission spécifique, l'associé responsable de la mission doit la communiquer sans délai au cabinet afin que ce dernier et lui-même puissent prendre les mesures nécessaires. (Réf. : par. A57)

Ressources affectées à la mission

25. L'associé responsable de la mission doit déterminer que des ressources suffisantes et appropriées sont affectées à la mission ou mises à la disposition de l'équipe de mission en temps opportun, compte tenu de la nature et des circonstances de la mission d'audit, des politiques ou procédures du cabinet et de tout changement pouvant survenir au cours de celle-ci. (Réf. : par. A59 à A70, A73, A74 et A79)

26. L'associé responsable de la mission doit déterminer que les membres de l'équipe de mission, ainsi que les experts externes choisis par l'auditeur et les auditeurs internes fournissant une assistance directe qui ne font pas partie de cette équipe, ont collectivement la compétence et les capacités appropriées, notamment suffisamment de temps, pour réaliser la mission d'audit. (Réf. : par. A62 et A71 à A74)

27. Si, après s'être conformé aux exigences des paragraphes 25 et 26, l'associé responsable de la mission conclut que les ressources affectées à la mission ou mises à la disposition de l'équipe de mission sont insuffisantes ou inappropriées dans les circonstances de la mission d'audit, il doit prendre les mesures qu'il juge adéquates, notamment communiquer avec les personnes concernées pour faire valoir la nécessité d'affecter à la mission ou de mettre à la disposition de l'équipe de mission des ressources additionnelles ou de remplacement. (Réf. : par. A75 à A78)

28. L'associé responsable de la mission doit assumer la responsabilité d'utiliser adéquatement les ressources affectées à la mission ou mises à la disposition de l'équipe de mission, en tenant compte de la nature et des circonstances de la mission d'audit. (Réf. : par. A63 à A69)

Réalisation de la mission

Direction, supervision et revue

29. L'associé responsable de la mission doit assumer la responsabilité de la direction et de la supervision des membres de l'équipe de mission, ainsi que de la revue de leurs travaux. (Réf. : par. A80)

30. L'associé responsable de la mission doit déterminer que, en ce qui concerne leur nature, leur calendrier et leur étendue, la direction, la supervision et la revue : (Réf. : par. A81 à A89 et A94 à A97)

    a) sont planifiées[7] et exercées ou réalisées conformément aux politiques ou aux procédures du cabinet, aux normes professionnelles et aux exigences légales et réglementaires applicables ;

    b) tiennent compte de la nature et des circonstances de la mission d'audit ainsi que des ressources affectées à la mission ou mises à la disposition de l'équipe de mission par le cabinet.

31. L'associé responsable de la mission doit passer en revue la documentation de l'audit à divers moments opportuns au cours de la mission, notamment la documentation se rapportant aux éléments suivants : (Réf. : par. A90 à A93)

    a) les questions importantes[8] ;

    b) les jugements importants, y compris ceux qui concernent les points délicats ou litigieux relevés pendant la mission d'audit, et les conclusions tirées ;

    c) les autres questions qui, selon le jugement professionnel de l'associé responsable de la mission, sont pertinentes au regard de ses responsabilités.

32. Au plus tard à la date du rapport de l'auditeur, l'associé responsable de la mission doit déterminer, au moyen d'une revue de la documentation de l'audit et d'entretiens avec l'équipe de mission, que des éléments probants suffisants et appropriés ont été obtenus pour fonder les conclusions tirées des travaux et permettre la délivrance du rapport de l'auditeur. (Réf. : par. A90 à A94)

33. Avant de dater le rapport de l'auditeur, l'associé responsable de la mission doit passer en revue les états financiers et le rapport de l'auditeur, y compris, s'il y a lieu, la description des questions clés de l'audit[9] et la documentation de l'audit qui s'y rapporte, pour déterminer que le rapport à délivrer est approprié aux circonstances[10].

34. L'associé responsable de la mission doit passer en revue les communications écrites officielles destinées à la direction, aux responsables de la gouvernance ou aux autorités de réglementation avant qu'elles ne soient transmises. (Réf. : par. A98)

---

[7] Norme ISA 300, *Planification d'un audit d'états financiers*, paragraphe 11.

[8] Norme ISA 230, *Documentation de l'audit*, alinéa 8 c).

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

[10] Norme ISA 700 (révisée), *Opinion et rapport sur des états financiers,* ou norme ISA 705 (révisée), *Expression d'une opinion modifiée dans le rapport de l'auditeur indépendant.*

Consultation

35. L'associé responsable de la mission doit : (Réf. : par. A99 à A102)

    a) assumer la responsabilité de veiller à ce que l'équipe de mission procède à des consultations sur :

        i) les points délicats ou litigieux, ainsi que ceux au sujet desquels les politiques ou procédures du cabinet exigent une consultation,

        ii) les autres points qui, selon le jugement professionnel de l'associé responsable de la mission, nécessitent une consultation ;

    b) déterminer que les membres de l'équipe de mission ont procédé aux consultations appropriées au cours de la mission d'audit, tant au sein de l'équipe de mission qu'auprès d'autres personnes, membres du cabinet ou non, au niveau approprié ;

    c) déterminer que la nature et l'étendue des consultations, ainsi que les conclusions qui en ont résulté, ont été établies d'un commun accord avec les personnes consultées ;

    d) déterminer que les conclusions établies d'un commun accord ont été mises en œuvre.

Revue de la qualité de la mission

36. Dans le cas des missions d'audit pour lesquelles une revue de la qualité de la mission est requise, l'associé responsable de la mission doit : (Réf. : par. A103)

    a) s'assurer qu'un responsable de la revue de la qualité de la mission a été désigné ;

    b) collaborer avec le responsable de la revue de la qualité de la mission et informer les autres membres de l'équipe de mission de leur responsabilité à cet égard ;

    c) s'entretenir avec le responsable de la revue de la qualité de la mission des questions importantes relevées et des jugements importants portés au cours de la mission d'audit, y compris ceux identifiés lors de la revue de la qualité de la mission ;

    d) s'assurer de ne pas dater le rapport de l'auditeur avant l'achèvement de la revue de la qualité de la mission. (Réf. : par. A104 à A106)

Divergences d'opinions

37. Si des divergences d'opinions apparaissent au sein de l'équipe de mission, ou entre l'équipe de mission et le responsable de la revue de la qualité de la mission ou les personnes qui réalisent des activités dans le cadre du système de gestion de la qualité du cabinet, comme celles qui donnent des consultations, l'équipe de mission doit suivre les politiques ou procédures établies par le cabinet pour le traitement et la résolution de ces divergences. (Réf. : par. A107 et A108)

38. L'associé responsable de la mission doit :

    a) assumer la responsabilité de veiller à ce que les divergences d'opinions soient traitées et résolues conformément aux politiques ou procédures du cabinet ;

    b) déterminer que les conclusions tirées sont consignées dans la documentation et mises en œuvre ;

    c) s'assurer de ne pas dater le rapport de l'auditeur avant la résolution des divergences d'opinions.

Suivi et prise de mesures correctives

39. L'associé responsable de la mission doit assumer la responsabilité : (Réf. : par. A109 à A112)

    a) d'acquérir une compréhension des informations tirées du processus de suivi et de prise de mesures correctives du cabinet, telles qu'elles ont été communiquées par celui-ci, y compris, s'il y a lieu, les informations provenant du processus de suivi et de prise de mesures correctives du réseau et des cabinets membres du réseau ;

    b) de déterminer la pertinence et l'incidence, pour la mission d'audit, des informations mentionnées en a), et prendre les mesures appropriées ;

    c) de demeurer attentif, tout au long de la mission d'audit, aux informations qui pourraient être utiles dans le cadre du processus de suivi et de prise de mesures correctives du cabinet, et de communiquer ces informations aux responsables de ce processus.

Responsabilité globale de la gestion et de l'atteinte de la qualité

40. L'associé responsable de la mission doit déterminer, avant de dater le rapport de l'auditeur, qu'il a assumé la responsabilité globale de la gestion et de l'atteinte de la qualité de la mission d'audit. Pour ce faire, il doit déterminer : (Réf. : par. A113 à A116)

    a) que sa participation a été suffisante et appropriée tout au long de la mission d'audit, de sorte qu'il soit en mesure d'établir que les jugements importants portés et les conclusions tirées conviennent à la nature et aux circonstances de la mission ;

    b) que la nature et les circonstances de la mission d'audit et les changements apportés à celles-ci, le cas échéant, ainsi que les politiques ou procédures connexes du cabinet, ont été pris en compte aux fins de la conformité aux exigences de la présente norme ISA.

Documentation

41. Lorsqu'il applique la norme ISA 230[11], l'auditeur doit consigner dans la documentation de l'audit : (Réf. : par. A117 à A120)

    a) les questions relevées, les entretiens pertinents avec les membres du cabinet et les conclusions tirées relativement à :

        i) l'accomplissement des responsabilités liées aux règles de déontologie pertinentes, y compris celles qui ont trait à l'indépendance,

        ii) l'acceptation et le maintien de la relation client et de la mission d'audit ;

    b) la nature et l'étendue des consultations effectuées au cours de la mission d'audit, les conclusions qui en ont résulté et la façon dont celles-ci ont été mises en œuvre ;

    c) le fait que la revue de la qualité de la mission a été achevée au plus tard à la date du rapport de l'auditeur, si la mission d'audit fait l'objet d'une telle revue.

* * *

[11] Norme ISA 230, paragraphes 8 à 11 et A6.

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Champ d'application de la présente norme ISA (Réf. : par. 1)

A1. La présente norme ISA s'applique à tous les audits d'états financiers, y compris les audits d'états financiers de groupe. La norme ISA 600[12] traite des considérations particulières qui s'appliquent dans le cas des audits d'états financiers de groupe et lorsqu'il y a participation des auditeurs des composantes. La norme ISA 600, adaptée au contexte dans la mesure nécessaire, peut également se révéler utile lorsque l'équipe de mission affectée à un audit d'états financiers compte des personnes qui travaillent pour un autre cabinet. Par exemple, une équipe de mission peut faire intervenir une telle personne pour l'observation de la prise d'inventaire physique, l'inspection d'immobilisations corporelles ou la mise en œuvre de procédures d'audit dans un centre de services partagés qui se situe dans un endroit éloigné.

Système de gestion de la qualité du cabinet et rôle des équipes de mission (Réf. : par. 2 à 9)

A2. La norme ISQM 1 traite des responsabilités du cabinet en ce qui concerne la conception, la mise en place et le fonctionnement de son système de gestion de la qualité.

A3. Les cabinets ou les exigences propres à chaque pays peuvent employer une terminologie ou un cadre différents pour décrire les composantes du système de gestion de la qualité. Les exigences propres à chaque pays qui concernent la responsabilité qui incombe au cabinet de concevoir, de mettre en place et de faire fonctionner un système de gestion de la qualité sont à tout le moins aussi rigoureuses que celles de la norme ISQM 1 lorsqu'elles traitent des exigences de cette norme et qu'elles imposent au cabinet d'en atteindre l'objectif.

Responsabilités de l'équipe de mission à l'égard du système de gestion de la qualité du cabinet (Réf. : par. 4)

A4. La gestion de la qualité au niveau de la mission repose sur le système de gestion de la qualité du cabinet ainsi que sur la nature et les circonstances particulières de la mission d'audit. Selon la norme ISQM 1, le cabinet est responsable de communiquer les informations qui permettront aux membres de l'équipe de mission de comprendre leurs responsabilités concernant la réalisation de missions, et de s'en acquitter. Ces communications peuvent par exemple porter sur les politiques ou procédures relatives à la consultation de personnes désignées dans certaines situations comportant des éléments techniques ou déontologiques complexes, ou à la participation d'experts choisis par le cabinet dans des missions spécifiques pour la mise en œuvre de procédures d'audit à l'égard de questions particulières (par exemple, le cabinet peut préciser que des experts en matière de crédit qu'il a préalablement désignés doivent participer à l'audit des provisions pour pertes sur créances attendues d'institutions financières).

A5. Les réponses au niveau du cabinet peuvent inclure les politiques ou procédures mises en place par un réseau ou par d'autres cabinets, structures ou organisations du même réseau (les exigences du réseau ou les services du réseau sont traités plus en détail dans la norme ISQM 1, sous la rubrique « Exigences du réseau ou services du réseau »)[13]. Les exigences de la présente norme ISA reposent sur le postulat

---

[12] Norme ISA 600, *Audits d'états financiers de groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composantes) – Considérations particulières.*

[13] Norme ISQM 1, alinéa 49 b).

que le cabinet est responsable de prendre les mesures nécessaires pour permettre aux équipes de mission de mettre en application les exigences du réseau ou d'utiliser les services du réseau, dans le cadre de la mission d'audit (par exemple une exigence qui oblige un cabinet membre du réseau à utiliser une méthode d'audit élaborée pour lui). Selon la norme ISQM 1, il incombe au cabinet de déterminer en quoi les exigences du réseau ou les services du réseau sont pertinents et comment ils sont pris en compte au regard de son propre système de gestion de la qualité[14].

A6. Il arrive que certaines réponses aux risques liés à la qualité au niveau du cabinet ne soient pas mises en œuvre au niveau de la mission, mais qu'elles demeurent néanmoins pertinentes en ce qui concerne la conformité aux exigences de la présente norme ISA. Voici des exemples de réponses au niveau du cabinet sur lesquelles l'équipe de mission peut s'appuyer pour se conformer aux exigences de la présente norme ISA :

- les processus de recrutement et de formation professionnelle ;
- les applications informatiques qui facilitent le suivi en matière d'indépendance par le cabinet ;
- le développement d'applications informatiques qui facilitent les décisions en matière d'acceptation et de maintien de relations clients et de missions d'audit ;
- l'élaboration de méthodes d'audit ainsi que d'outils d'aide à la mise en œuvre et d'indications de mise en œuvre connexes.

A7. En raison de la nature de chaque mission d'audit et des circonstances qui lui sont propres, ainsi que des changements pouvant survenir au cours de la mission, le cabinet ne peut pas identifier tous les risques liés à la qualité susceptibles d'apparaître au niveau de la mission ou établir toutes les réponses pertinentes et appropriées. Les membres de l'équipe de mission exercent donc leur jugement professionnel pour déterminer s'il y a lieu de concevoir et de mettre en œuvre, au niveau de la mission, des réponses complémentaires à celles établies dans les politiques ou procédures du cabinet, et ce, pour atteindre l'objectif de la présente norme ISA[15].

A8. La détermination, par l'équipe de mission, de la nécessité de réponses au niveau de la mission (et, le cas échéant, de la nature de ces réponses) sera influencée par les exigences de la présente norme ISA, par la compréhension qu'a l'équipe de mission de la nature et des circonstances de la mission, ainsi que par tout changement survenant au cours de la mission. Par exemple, des circonstances imprévues en cours de mission pourraient amener l'associé responsable de la mission à demander la participation de membres du cabinet possédant l'expérience appropriée, en plus de ceux initialement affectés à la mission ou mis à la disposition de l'équipe de mission par le cabinet.

A9. L'équilibre relatif des efforts que l'équipe de mission consacre à la conformité aux exigences de la présente norme ISA (c'est-à-dire entre la mise en œuvre des réponses du cabinet et la conception et la mise en œuvre de réponses propres à la mission complémentaires à celles établies dans les politiques ou procédures du cabinet) peut varier. Le cabinet peut, par exemple, concevoir un programme d'audit à utiliser dans des circonstances applicables à la mission (comme un programme d'audit propre à un secteur donné). À l'exception de l'établissement du calendrier et de l'étendue des procédures à mettre en œuvre, il pourrait ne pas être nécessaire d'ajouter des procédures d'audit supplémentaires au niveau de la mission à ce programme d'audit. Il se peut aussi que l'équipe de mission, pour se conformer aux exigences concernant la réalisation de la mission énoncées dans la

[14] Norme ISQM 1, alinéa 49 a).

[15] La norme ISA 200 exige que l'auditeur exerce son jugement professionnel lorsqu'il planifie et réalise un audit d'états financiers.

présente norme ISA, canalise davantage ses efforts sur la conception et la mise en œuvre de réponses au niveau de la mission tenant compte de la nature et des circonstances particulières de cette mission (par exemple, planification et mise en œuvre de procédures pour répondre aux risques d'anomalies significatives qui ne sont pas visés par les programmes d'audit du cabinet).

A10. D'ordinaire, pour se conformer aux exigences de la présente norme ISA, l'équipe de mission peut s'appuyer sur les politiques ou procédures du cabinet, sauf dans l'un ou l'autre des cas suivants :

- selon sa compréhension ou son expérience pratique, les politiques ou procédures du cabinet ne conviendront pas à la nature et aux circonstances de la mission ;
- les informations fournies par le cabinet ou d'autres parties concernant l'efficacité de ces politiques ou procédures laissent entrevoir le contraire (par exemple des informations découlant des activités de suivi du cabinet, d'inspections externes ou d'autres sources pertinentes indiquent que les politiques ou procédures du cabinet ne fonctionnent pas efficacement).

A11. Si l'associé responsable de la mission prend connaissance (notamment par l'intermédiaire d'autres membres de l'équipe de mission) de l'inefficacité des réponses du cabinet aux risques liés à la qualité pour cette mission en particulier, ou s'il n'est pas en mesure de s'appuyer sur les politiques ou procédures du cabinet, il en informe rapidement le cabinet conformément à l'alinéa 39 c), ces informations étant utiles dans le cadre du processus de suivi et de prise de mesures correctives du cabinet. Par exemple, si un membre de l'équipe de mission constate qu'un logiciel d'audit comporte une faille de sécurité, le fait d'en informer sans tarder les membres du cabinet concernés permettra au cabinet de prendre des dispositions pour mettre à jour le logiciel d'audit et le déployer de nouveau. Voir aussi le paragraphe A70 concernant les ressources suffisantes et appropriées.

Informations pertinentes à l'égard de la gestion de la qualité au niveau de la mission (Réf. : par. 6)

A12. La conformité aux exigences d'autres normes ISA peut fournir des informations qui sont pertinentes à l'égard de la gestion de la qualité au niveau de la mission. Par exemple, la compréhension de l'entité et de son environnement qui doit être acquise conformément à la norme ISA 315 (révisée en 2019)[16] fournit des informations qui peuvent être utiles aux fins de la conformité aux exigences de la présente norme ISA. Ces informations peuvent servir à déterminer :

- la nature des ressources à déployer pour des aspects particuliers de l'audit, par exemple le recours aux membres de l'équipe ayant une expérience appropriée pour les aspects présentant un risque élevé ou le recours à des experts pour les questions complexes ;
- l'ampleur des ressources à affecter à des aspects particuliers de l'audit, par exemple le nombre de membres de l'équipe qui seront présents à la prise d'inventaire physique d'une entité à établissements multiples ;
- la nature, le calendrier et l'étendue de la revue des travaux effectués par les membres de l'équipe, en fonction de l'évaluation des risques d'anomalies significatives ;
- l'allocation des heures qui sont prévues au budget pour l'audit, y compris la nécessité d'allouer des heures additionnelles, et des heures des membres de l'équipe de mission plus expérimentés aux aspects posant plus de risques d'anomalies significatives, ou pour lesquels les risques identifiés sont évalués comme étant plus élevés.

[16] Norme ISA 315 (révisée en 2019), *Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives.*

Adaptabilité (Réf. : par. 2 et 8)

A13. Dans un petit cabinet, il est possible que soit désigné, dans les politiques ou procédures établies, un associé responsable de la mission qui, au nom du cabinet, concevra bon nombre des réponses aux risques liés à la qualité auxquels est exposé le cabinet, car cela pourrait être une façon plus efficace de concevoir et de mettre en œuvre les réponses dans le cadre du système de gestion de la qualité du cabinet. En outre, les politiques ou procédures d'un petit cabinet peuvent être moins formelles. Par exemple, dans le cas d'un très petit cabinet réalisant relativement peu de missions d'audit, on pourrait conclure qu'il n'est pas nécessaire de mettre en place au niveau du cabinet un système qui fait le suivi en matière d'indépendance, et plutôt charger l'associé responsable de la mission d'effectuer cette tâche au niveau de la mission.

A14. Les exigences relatives à la direction, à la supervision et à la revue des travaux d'autres membres de l'équipe de mission ne s'appliquent que si l'associé responsable de la mission n'est pas le seul membre de l'équipe de mission.

Définitions

Équipe de mission (Réf. : alinéa 12 d))

A15. L'équipe de mission peut être organisée de différentes façons. Par exemple, les membres d'une équipe de mission peuvent être installés au même endroit ou dans des endroits différents, et être divisés en groupes selon leurs activités. Quelle que soit l'organisation de l'équipe de mission, toutes les personnes qui mettent en œuvre des procédures d'audit[17] dans le cadre de la mission d'audit sont des membres de l'équipe de mission.

A16. La définition du terme « équipe de mission » est axée sur les personnes qui mettent en œuvre des procédures d'audit. Les éléments probants, qui sont nécessaires pour étayer l'opinion et le rapport de l'auditeur, sont principalement obtenus au moyen de procédures d'audit mises en œuvre au cours de l'audit[18]. Les procédures d'audit englobent les procédures d'évaluation des risques[19] et les procédures d'audit complémentaires[20]. Tel qu'il est expliqué dans la norme ISA 500, les procédures d'audit comprennent l'inspection, l'observation physique, les confirmations, le contrôle arithmétique, la réexécution, les procédures analytiques et les demandes d'informations ; ces techniques sont souvent utilisées en diverses combinaisons[21]. D'autres normes ISA peuvent aussi prévoir des procédures spécifiques à mettre en œuvre pour obtenir des éléments probants, par exemple la norme ISA 520[22].

A17. Les équipes de mission comprennent des membres du cabinet, et peuvent aussi comprendre des personnes qui mettent en œuvre des procédures d'audit et qui proviennent :

a) soit d'un cabinet membre du réseau ;

---

[17] Norme ISA 500, *Éléments probants*, paragraphe A10.

[18]. Norme ISA 200, paragraphe A30.

[19] La norme ISA 315 (révisée en 2019) énonce des exigences relatives aux procédures d'évaluation des risques.

[20] La norme ISA 330, *Réponses de l'auditeur à l'évaluation des risques*, énonce des exigences relatives aux procédures d'audit complémentaires, y compris les tests des contrôles et les procédures de corroboration.

[21] Norme ISA 500, paragraphes A14 à A25.

[22] Norme ISA 520, *Procédures analytiques.*

b) soit d'un cabinet qui n'est pas membre du réseau ou d'un autre fournisseur de services[23].

Par exemple, une personne provenant d'un autre cabinet pourrait mettre en œuvre des procédures d'audit concernant les informations financières d'une composante dans un audit de groupe, ou participer à l'observation d'une prise d'inventaire physique ou à l'inspection d'immobilisations corporelles dans un établissement qui se situe dans un endroit éloigné.

A18. Les équipes de mission peuvent également comprendre des personnes provenant de centres de services qui mettent en œuvre des procédures d'audit. Par exemple, il se peut, s'il en a été décidé ainsi, que certaines tâches répétitives ou spécialisées soient exécutées par des membres du cabinet possédant les compétences appropriées ; ces personnes font alors partie de l'équipe de mission. Les centres de services peuvent être établis par le cabinet, le réseau ou d'autres cabinets, structures ou organisations membres du même réseau. Par exemple, une fonction centralisée pourrait faciliter la mise en œuvre de procédures de confirmation externe.

A19. L'équipe de mission peut comprendre des personnes possédant une expertise dans un domaine spécialisé de la comptabilité ou de l'audit qui mettent en œuvre des procédures dans le cadre de la mission d'audit, par exemple des personnes possédant une expertise en ce qui concerne la comptabilisation des impôts sur le résultat ou l'analyse d'informations complexes générées au moyen d'outils et de techniques automatisés aux fins d'identification de relations inhabituelles ou inattendues. Une personne n'est pas membre de l'équipe de mission si sa participation à la mission se limite à un rôle de consultation. Les paragraphes 35 et A99 à A102 traitent des consultations.

A20. Dans les cas où la mission d'audit fait l'objet d'une revue de la qualité, le responsable de la revue de la qualité de la mission et toutes les autres personnes qui réalisent cette revue ne sont pas membres de l'équipe de mission. Ces personnes peuvent être assujetties à des règles d'indépendance spécifiques.

A21. Ni l'auditeur interne qui fournit une assistance directe ni l'expert externe choisi par l'auditeur dont les travaux sont utilisés dans la mission ne sont membres de l'équipe de mission[24]. Les exigences et les indications relatives à l'utilisation, par l'auditeur, des travaux d'auditeurs internes fournissant une assistance directe sont énoncées dans la norme ISA 610 (révisée en 2013) ; celles relatives à l'utilisation des travaux d'un expert externe se trouvent dans la norme ISA 620. La conformité à ces normes ISA exige de l'auditeur qu'il obtienne – dans le cas de l'utilisation des travaux d'auditeurs internes fournissant une assistance directe – des éléments probants suffisants et appropriés sur ces travaux, et qu'il mette en œuvre – dans le cas de l'utilisation des travaux d'un expert de son choix – des procédures d'audit à l'égard de ceux-ci.

Responsabilités de l'associé responsable de la mission (Réf. : par. 9 et alinéa 12 d))

A22. Lorsque, dans la présente norme ISA, on vise expressément à ce que ce soit l'associé responsable de la mission qui réponde à une exigence ou qui s'acquitte d'une responsabilité, il est possible que celui-ci ait tout de même besoin pour ce faire d'obtenir des informations auprès du cabinet ou d'autres membres de l'équipe de mission (notamment des informations lui permettant de prendre les décisions ou de porter les jugements nécessaires). Par exemple, il incombe à l'associé responsable de la mission de déterminer que les membres de l'équipe de mission possèdent collectivement la compétence et les capacités qui sont nécessaires à la réalisation de la mission d'audit. Pour porter

[23] Norme ISQM 1, alinéa 16 v).

[24] Voir la norme ISA 620, paragraphes 12 et 13, et la norme ISA 610 (révisée en 2013), paragraphes 21 à 25.

un jugement sur le caractère approprié de la compétence et des capacités des membres de l'équipe de mission, l'associé responsable de la mission pourrait avoir besoin d'informations qui ont été réunies par l'équipe de mission ou qui proviennent du système de gestion de la qualité du cabinet.

Application des politiques ou procédures du cabinet par les membres de l'équipe de mission (Réf. : par. 9, alinéa 12 d) et par. 17)

A23. Dans le contexte du système de gestion de la qualité du cabinet, il incombe aux membres de l'équipe de mission de mettre en œuvre les politiques ou procédures du cabinet applicables à la mission d'audit. Parce qu'ils ne sont ni des associés ni des membres du personnel professionnel du cabinet de l'associé responsable de la mission, les membres de l'équipe de mission provenant d'un autre cabinet pourraient ne pas être assujettis au système de gestion de la qualité du cabinet ni aux politiques ou procédures de celui-ci. En outre, il se peut que les politiques ou procédures d'un autre cabinet ne soient pas les mêmes que celles du cabinet de l'associé responsable de la mission. Par exemple, il peut y avoir des différences dans les politiques ou procédures concernant la direction, la supervision et la revue, en particulier lorsque l'autre cabinet se trouve dans un pays ou territoire dont le système juridique, la langue ou la culture diffèrent de ceux du cabinet de l'associé responsable de la mission. Par conséquent, si l'équipe de mission compte des personnes provenant d'un autre cabinet, il peut être nécessaire pour le cabinet ou l'associé responsable de la mission de prendre diverses mesures pour mettre en œuvre les politiques ou procédures du cabinet en ce qui concerne les travaux de ces personnes.

A24. Plus particulièrement, les politiques ou procédures du cabinet peuvent exiger que le cabinet ou l'associé responsable de la mission prenne des mesures différentes de celles qui s'appliquent à ses membres, et ce, pour acquérir une compréhension permettant de déterminer si une personne provenant d'un autre cabinet :

- possède la compétence et les capacités appropriées pour réaliser la mission d'audit. Par exemple, cette personne ne serait pas assujettie au processus de recrutement et de formation du cabinet et, par conséquent, les politiques ou procédures du cabinet pourraient établir que cette détermination peut se faire par l'intermédiaire d'autres actions, comme l'obtention d'informations de l'autre cabinet ou d'un organisme chargé de la délivrance des permis. Les paragraphes 19 et A38 de la norme ISA 600 contiennent des indications sur l'acquisition d'une compréhension de la compétence et des capacités des auditeurs des composantes ;

- comprend les règles de déontologie qui s'appliquent à la mission d'audit du groupe. Par exemple, cette personne ne serait pas tenue de suivre la formation offerte par le cabinet sur ses politiques ou procédures relatives aux règles de déontologie pertinentes. Les politiques ou procédures du cabinet pourraient établir qu'on peut s'assurer de cette compréhension par l'intermédiaire d'autres actions, comme informer la personne des dispositions des règles de déontologie pertinentes qui s'appliquent à la mission d'audit, ou lui fournir des manuels ou des guides sur le sujet ;

- confirmera son indépendance. Par exemple, il se peut que les personnes qui ne sont pas membres du cabinet ne puissent pas remplir des déclarations d'indépendance directement dans les systèmes du cabinet. Les politiques ou procédures du cabinet pourraient permettre à ces personnes d'attester leur indépendance par rapport à la mission d'audit par d'autres moyens, comme une confirmation écrite.

A25. Lorsque les politiques ou procédures du cabinet exigent la réalisation d'activités particulières dans certaines circonstances (par exemple la tenue de consultations sur un point précis), il peut être nécessaire de faire connaître ces politiques ou procédures aux personnes qui ne sont pas membres du cabinet. Si les circonstances en question surviennent, ces personnes seront alors en mesure d'en informer l'associé responsable de la mission, ce qui lui permettra de se conformer aux politiques ou procédures du cabinet. Par exemple, dans un audit de groupe, si l'auditeur d'une composante met en œuvre des procédures d'audit à l'égard des informations financières d'une composante et relève un point délicat ou litigieux qui est pertinent par rapport aux états financiers du groupe et qui doit faire l'objet de consultations[25] selon les politiques ou procédures de l'auditeur du groupe, il sera en mesure d'en informer l'équipe affectée à l'audit du groupe.

Cabinet (Réf. : alinéa 12 e))

A26. La définition du terme « cabinet » énoncée dans les règles de déontologie pertinentes peut être différente de celle de la présente norme ISA.

« Réseau » et « cabinet membre du réseau » (Réf. : alinéas 12 f) et 12 g))

A27. Les définitions des termes « réseau » et « cabinet membre du réseau » énoncées dans les règles de déontologie pertinentes peuvent être différentes de celles de la présente norme ISA. Le Code de l'IESBA fournit par ailleurs des indications concernant ces termes. Les réseaux et les autres cabinets membres du réseau peuvent être structurés de diverses façons, et ils sont toujours externes au cabinet. Les dispositions de la présente norme ISA qui concernent les réseaux s'appliquent également à toutes les structures ou organisations qui ne font pas partie du cabinet, mais qui existent au sein du réseau.

Responsabilités en matière de leadership pour la gestion et l'atteinte de la qualité des audits
(Réf. : par. 13 à 15)

Responsabilité globale de la gestion et de l'atteinte de la qualité

A28. La norme ISQM 1 exige que le cabinet se fixe des objectifs en matière de qualité en ce qui concerne la gouvernance et le leadership, lesquels contribuent à la conception, à la mise en place et au fonctionnement du système de gestion de la qualité. L'associé responsable de la mission, à qui incombe la responsabilité de la gestion et de l'atteinte de la qualité, est soutenu par une culture qui promeut l'engagement qualité du cabinet. Pour satisfaire aux exigences des paragraphes 13 et 14 de la présente norme ISA, l'associé responsable de la mission peut communiquer directement avec les autres membres de l'équipe de mission et renforcer son message en adoptant une conduite exemplaire. Une culture qui promeut l'engagement qualité est d'autant plus claire et forte que les membres de l'équipe de mission adoptent les comportements attendus dans le cadre de la réalisation de la mission.

Adaptabilité

A29. La nature et l'étendue des mesures prises par l'associé responsable de la mission pour promouvoir l'engagement qualité du cabinet peuvent être fonction de divers facteurs, notamment la taille, la structure, la dispersion géographique et la complexité du cabinet et de l'équipe de mission, ainsi que la nature et les circonstances de la mission d'audit. Il peut être suffisant, dans le cas de petites

[25] Voir le paragraphe 35.

équipes de mission, d'interagir directement avec les membres et de donner l'exemple pour obtenir l'adhésion des membres à la culture souhaitée, tandis que des communications à caractère plus officiel peuvent être nécessaires dans les grandes équipes de mission dont les membres sont dispersés sur le plan géographique.

Participation suffisante et appropriée

A30. Il existe plusieurs façons pour l'associé responsable de la mission de démontrer que sa participation a été suffisante et appropriée tout au long de la mission d'audit, notamment les suivantes :

- assumer la responsabilité de la nature, du calendrier et de l'étendue de la direction et de la supervision des membres de l'équipe de mission, ainsi que de la revue des travaux qu'ils effectuent aux fins de la conformité aux exigences de la présente norme ISA ;
- adapter la nature, le calendrier et l'étendue de la direction, de la supervision et de la revue en fonction de la nature et des circonstances de la mission.

Communications

A31. Les membres de l'équipe de mission communiquent en temps opportun les informations pertinentes afin de se conformer aux exigences de la présente norme ISA, ce qui contribue à la réalisation d'une mission d'audit de qualité. Ils peuvent communiquer ces informations entre eux ou avec :

a) le cabinet (par exemple les personnes qui réalisent des activités dans le cadre du système de gestion de la qualité du cabinet, y compris celles à qui est assignée la responsabilité ultime ou fonctionnelle à l'égard du système de gestion de la qualité) ;

b) d'autres personnes participant à l'audit (par exemple des auditeurs internes qui fournissent une assistance directe[26] ou un expert externe choisi par l'auditeur[27]) ;

c) des parties externes au cabinet (par exemple la direction, les responsables de la gouvernance ou les autorités de réglementation).

A32. La nature et les circonstances de la mission d'audit peuvent avoir une incidence sur les décisions de l'associé responsable de la mission quant aux moyens efficaces et appropriés de communiquer avec les membres de l'équipe de mission. Par exemple, pour assurer une direction, une supervision et une revue appropriées, le cabinet peut utiliser des applications informatiques qui facilitent les communications entre des membres de l'équipe de mission qui effectuent leurs travaux dans des endroits différents.

Esprit critique (Réf. : par. 7)

A33. Il incombe à l'associé responsable de la mission de faire valoir l'importance de l'exercice de l'esprit critique par chacun des membres de l'équipe de mission tout au long de la mission d'audit. Les conditions inhérentes à certaines missions d'audit peuvent faire en sorte que l'équipe de mission subisse des pressions qui pourraient nuire à l'exercice d'un esprit critique approprié au moment de la conception et de la mise en œuvre des procédures d'audit ainsi que de l'évaluation des éléments probants. Ainsi, lorsqu'elle établit la stratégie générale d'audit selon la norme ISA 300, l'équipe de

[26] Voir la norme ISA 610 (révisée en 2013), paragraphe A41.

[27] Voir la norme ISA 620, alinéa 11 c) et paragraphe A30.

mission pourrait devoir se demander si de telles conditions sont présentes et, le cas échéant, déterminer les actions que le cabinet ou l'équipe de mission pourrait avoir à poser pour atténuer ces obstacles.

A34. Les obstacles à l'exercice de l'esprit critique au niveau de la mission peuvent notamment consister en ce qui suit, sans toutefois s'y limiter :

- des contraintes budgétaires, qui pourraient dissuader l'équipe de mission d'avoir recours à des ressources possédant une expérience ou une expertise suffisante, y compris des experts, qui sont nécessaires dans les audits de certaines entités, lorsque la compréhension et l'évaluation des risques, les réponses à ces risques et la mise en question de la direction nécessitent une expertise technique ou des compétences spécialisées ;
- des échéances serrées, qui pourraient avoir une influence négative sur le comportement des personnes qui effectuent les travaux et de celles qui les dirigent, les supervisent et passent en revue leurs travaux. Par exemple, des contraintes de temps externes pourraient entraver l'analyse efficace d'informations complexes ;
- un manque de collaboration ou des pressions indues de la direction, qui pourraient nuire à la capacité de l'équipe de mission à résoudre les points délicats ou litigieux ;
- une compréhension insuffisante de l'entité et de son environnement, de son système de contrôle interne et du référentiel d'information financière applicable, qui pourrait restreindre la capacité de l'équipe de mission à porter les jugements appropriés et à mettre en question les assertions de la direction ;
- des difficultés liées à l'accès aux documents comptables, aux installations, à certains employés, aux clients, aux fournisseurs ou à d'autres personnes, qui pourraient amener l'équipe de mission à adopter un parti pris pour le choix des sources d'éléments probants, en favorisant les éléments probants dont les sources sont les plus facilement accessibles ;
- une confiance excessive envers les outils et techniques automatisés, qui pourrait amener l'équipe de mission à ne pas évaluer les éléments probants d'un œil critique.

A35. Les partis pris de l'auditeur, qu'ils soient conscients ou inconscients, peuvent avoir une incidence sur les jugements professionnels portés par l'équipe de mission, notamment en ce qui concerne la conception et la mise en œuvre des procédures d'audit ou l'évaluation des éléments probants. Les partis pris inconscients de l'auditeur peuvent nuire à l'exercice de l'esprit critique et, par conséquent, influer sur le caractère raisonnable des jugements professionnels que porte l'équipe de mission pour se conformer aux exigences de la présente norme ISA. En voici quelques exemples :

- parti pris lié à la disponibilité : tendance à donner plus de poids aux événements ou aux expériences qui viennent immédiatement à l'esprit ou auxquelles on a facilement accès ;
- parti pris lié à la confirmation : tendance à donner plus de poids aux informations qui corroborent une opinion existante au détriment de celles qui la contredisent ou la mettent en doute ;
- pensée de groupe : tendance à penser ou à prendre des décisions en tant que groupe, ce qui fait obstacle à la créativité ou à la responsabilité individuelle ;
- parti pris lié à la confiance excessive : tendance à surestimer ses propres capacités à évaluer avec exactitude des risques ou d'autres jugements ou décisions ;

- parti pris lié à l'ancrage : tendance à utiliser les informations recueillies initialement comme point d'ancrage, ce qui mène à l'évaluation inadéquate des informations recueillies ultérieurement ;
- parti pris lié à l'automatisation : tendance à favoriser les résultats générés par des systèmes automatisés, même lorsque le raisonnement humain ou la présence d'informations contradictoires mettent en doute la fiabilité de ces résultats ou leur adéquation à l'objectif.

A36. L'équipe de mission peut prendre des mesures pour atténuer les obstacles à l'exercice de l'esprit critique au niveau de la mission, notamment les suivantes :

- rester à l'affût des changements dans la nature et les circonstances de la mission d'audit qui nécessitent l'affectation de ressources additionnelles ou de remplacement, et demander ces ressources aux responsables de l'affectation des ressources au sein du cabinet ;
- informer explicitement l'équipe de mission des cas ou des situations où l'auditeur est plus susceptible d'adopter un parti pris conscient ou inconscient (par exemple les aspects nécessitant un degré de jugement plus élevé), et souligner l'importance de consulter des membres de l'équipe de mission plus expérimentés pour la planification et la mise en œuvre des procédures d'audit ;
- changer la composition de l'équipe de mission, par exemple, en demandant que des personnes plus expérimentées qui possèdent des compétences ou des connaissances plus approfondies ou une expertise particulière soient affectées à la mission ;
- faire appel aux membres de l'équipe de mission plus expérimentés pour traiter avec les membres de la direction avec qui il est difficile d'interagir ;
- faire appel aux membres de l'équipe de mission possédant des compétences ou des connaissances spécialisées, ou à un expert choisi par l'auditeur, pour aider l'équipe de mission avec les aspects complexes ou subjectifs de l'audit ;
- modifier la nature, le calendrier et l'étendue de la direction, de la supervision et de la revue en faisant appel aux membres de l'équipe plus expérimentés, exercer une surveillance en personne accrue ou effectuer une revue plus approfondie de certaines feuilles de travail en ce qui concerne :
    - les aspects complexes ou subjectifs de l'audit,
    - les aspects qui présentent des risques pour l'atteinte de la qualité de la mission d'audit,
    - les aspects qui posent un risque de fraude,
    - les cas identifiés ou suspectés de non-conformité aux textes légaux ou réglementaires ;
- établir des attentes envers :
    - les membres de l'équipe de mission moins expérimentés, qui doivent demander conseil, fréquemment et en temps opportun, aux membres de l'équipe de mission plus expérimentés ou à l'associé responsable de la mission,
    - les membres de l'équipe de mission plus expérimentés, qui doivent être disponibles tout au long de la mission d'audit pour répondre positivement et en temps opportun aux

observations, aux demandes de conseils ou aux demandes d'assistance formulées par les membres de l'équipe de mission moins expérimentés ;

- communiquer avec les responsables de la gouvernance lorsque la direction exerce une pression indue, ou que l'équipe de mission éprouve des difficultés liées à l'accès aux documents comptables, aux installations, à certains employés, aux clients, aux fournisseurs ou à d'autres personnes auprès de qui il serait possible de recueillir des éléments probants.

Attribution de la mise en œuvre de procédures, de l'exécution de tâches ou de la prise de mesures à d'autres membres de l'équipe de mission (Réf. : par. 15)

A37. Lorsque la mise en œuvre de procédures, l'exécution de tâches ou la prise de mesures est attribuée à d'autres membres de l'équipe de mission, il existe plusieurs façons pour l'associé responsable de la mission de démontrer que sa participation a été suffisante et appropriée tout au long de la mission d'audit, notamment les suivantes :

- informer ces membres de l'équipe de mission au sujet de la nature de leurs responsabilités, des pouvoirs qui leur sont conférés, de l'étendue et des objectifs des travaux qui leur ont été confiés, ainsi que leur fournir toutes les directives nécessaires et informations pertinentes ;
- diriger et superviser ces membres de l'équipe de mission ;
- passer en revue les travaux de ces membres de l'équipe de mission pour évaluer les conclusions tirées et assurer la conformité aux exigences des paragraphes 29 à 34.

Règles de déontologie pertinentes, y compris celles qui ont trait à l'indépendance (Réf. : par. 16 à 21)

Règles de déontologie pertinentes (Réf. : par. 1 et 16 à 21)

A38. La norme ISA 200[28] exige de l'auditeur qu'il se conforme aux règles de déontologie pertinentes, y compris celles qui ont trait à l'indépendance, applicables aux missions d'audit d'états financiers. Ces règles peuvent varier selon la nature et les circonstances de la mission. Certaines règles qui ont trait à l'indépendance peuvent, par exemple, ne s'appliquer qu'à la réalisation d'audits d'entités cotées. La norme ISA 600 contient des exigences et des indications qui s'ajoutent à celles énoncées dans la présente norme ISA concernant les communications avec les auditeurs des composantes au sujet des règles de déontologie pertinentes.

A39. Selon la nature et les circonstances de la mission d'audit, certains textes légaux ou réglementaires, ou certains aspects des règles de déontologie pertinentes, comme ceux ayant trait aux cas de non-conformité à ces textes, peuvent être pertinents, par exemple les textes légaux ou réglementaires portant sur la lutte contre le blanchiment d'argent ou la corruption.

A40. Le système d'information du cabinet et les ressources fournies par le cabinet peuvent aider l'équipe de mission à comprendre et à respecter les règles de déontologie pertinentes qui s'appliquent selon la nature et les circonstances de la mission d'audit. Par exemple, le cabinet pourrait :

- communiquer les règles d'indépendance aux équipes de mission ;
- former les équipes de mission quant aux règles de déontologie pertinentes ;

[28] Norme ISA 200, paragraphes 14 et A16 à A19.

- constituer des manuels et des guides (ressources intellectuelles) énonçant les dispositions des règles de déontologie pertinentes et des indications sur leur application compte tenu de la nature et des circonstances du cabinet et de celles des missions qu'il réalise ;
- affecter des membres du cabinet à la gestion et au suivi de la conformité aux règles de déontologie pertinentes (par exemple, la norme ISQM 1 exige l'obtention par le cabinet, au moins une fois l'an, d'une confirmation, consignée dans la documentation, de la conformité aux règles d'indépendance de la part de tous ses membres tenus d'être indépendants selon les règles de déontologie pertinentes) ou à la consultation sur des questions liées aux règles de déontologie pertinentes ;
- établir des politiques ou des procédures sur la communication, par les membres de l'équipe de mission, d'informations pertinentes et fiables aux parties appropriées au sein du cabinet ou à l'associé responsable de la mission, par exemple des politiques ou des procédures pour que les équipes de mission :
    - communiquent des informations sur les missions réalisées pour le compte des clients et sur l'éventail de services fournis, y compris les services autres que d'expression d'assurance, pour permettre au cabinet d'identifier les menaces pour l'indépendance pendant la durée de la mission et pendant la période couverte par l'objet considéré,
    - communiquent les circonstances et les relations susceptibles de créer une menace pour l'indépendance, de sorte que le cabinet puisse évaluer si cette menace se situe à un niveau acceptable et, si ce n'est pas le cas, répondre à la menace en l'éliminant ou en la ramenant à un niveau acceptable,
    - communiquent sans délai les manquements aux règles de déontologie pertinentes, y compris celles qui ont trait à l'indépendance.

A41. L'associé responsable de la mission peut tenir compte des informations, des communications et des ressources indiquées au paragraphe A40 lorsqu'il cherche à déterminer s'il peut s'appuyer sur les politiques ou procédures du cabinet pour se conformer aux règles de déontologie pertinentes.

A42. Des communications ouvertes et rigoureuses entre les membres de l'équipe de mission au sujet des règles de déontologie pertinentes peuvent également contribuer à :

- attirer l'attention des membres de l'équipe de mission sur les règles de déontologie pertinentes qui peuvent revêtir une importance particulière pour la mission d'audit ;
- tenir l'associé responsable de la mission informé des questions qui sont utiles à la compréhension et au respect, par l'équipe de mission, des règles de déontologie pertinentes et des politiques ou procédures connexes du cabinet.

Identification et évaluation des menaces pour la conformité aux règles de déontologie pertinentes (Réf. : par. 17 et 18)

A43. Selon la norme ISQM 1, les réponses du cabinet aux risques liés à la qualité en ce qui concerne les règles de déontologie pertinentes, y compris celles qui ont trait à l'indépendance des membres de l'équipe de mission, comprennent les politiques ou procédures d'identification et d'évaluation des menaces pour la conformité aux règles de déontologie pertinentes, et de réponse à ces menaces.

A44. Les règles de déontologie pertinentes peuvent comporter des dispositions sur l'identification et l'évaluation des menaces, ainsi que sur la façon d'y répondre. Par exemple, le Code de l'IESBA explique qu'il peut survenir une menace liée à l'intérêt personnel pesant sur la conformité au principe fondamental de compétence professionnelle et de diligence lorsque les honoraires prévus pour une mission d'audit sont si bas qu'il pourrait être difficile de réaliser la mission conformément aux normes professionnelles[29].

Manquements aux règles de déontologie pertinentes (Réf. : par. 19)

A45. Selon la norme ISQM 1, le cabinet est tenu d'établir des politiques ou des procédures d'identification, de communication, d'évaluation et de signalement des manquements à des règles de déontologie pertinentes, et de réponse appropriée en temps opportun aux causes et aux conséquences de ces manquements.

Prise des mesures appropriées (Réf. : par. 20)

A46. Les mesures appropriées peuvent comprendre les suivantes :

- l'application des politiques ou des procédures du cabinet concernant les manquements aux règles de déontologie pertinentes, notamment les communications avec les personnes concernées, ou la consultation de celles-ci, qui visent à ce que soient prises les mesures appropriées, y compris, le cas échéant, des mesures disciplinaires ;
- les communications avec les responsables de la gouvernance ;
- les communications avec les autorités de réglementation ou les organismes professionnels. Dans certains cas, ces communications peuvent être requises par les textes légaux ou réglementaires ;
- l'obtention d'un avis juridique ;
- la démission, lorsque les textes légaux ou réglementaires applicables le permettent.

Avant de dater le rapport de l'auditeur (Réf. : par. 21)

A47. La norme ISA 700 (révisée) exige que le rapport de l'auditeur comprenne une déclaration selon laquelle l'auditeur est indépendant de l'entité, conformément aux règles de déontologie pertinentes au regard de l'audit, et s'est acquitté des autres responsabilités d'ordre déontologique énoncées dans ces règles[30]. La mise en œuvre des procédures requises conformément aux paragraphes 16 à 21 de la présente norme ISA sert de fondement à ces déclarations dans le rapport de l'auditeur.

Considérations propres aux entités du secteur public

A48. Certaines mesures législatives peuvent fournir des sauvegardes pour l'indépendance des auditeurs du secteur public. Cependant, ces auditeurs, ou les cabinets qui réalisent des audits dans le secteur public au nom de l'auditeur nommé par voie législative, peuvent, selon les termes et conditions du mandat dans le pays ou territoire donné, avoir à adapter leur approche afin de favoriser la conformité au paragraphe 16. Cela peut inclure, lorsque le mandat de l'auditeur du secteur public ne lui permet

[29] Code de l'IESBA, paragraphe 330.3 A2.

[30] Norme ISA 700 (révisée), alinéa 28 c).

pas de démissionner, la révélation dans un rapport public des circonstances qui sont survenues et qui, dans le contexte du secteur privé, auraient conduit l'auditeur à démissionner.

Acceptation et maintien de relations clients et de missions d'audit (Réf. : par. 22 à 24)

A49. La norme ISQM 1 exige que le cabinet se fixe des objectifs en matière de qualité en ce qui concerne l'acceptation et le maintien de relations clients et de missions spécifiques.

A50. Des informations concernant entre autres les points ci-dessous pourraient aider l'associé responsable de la mission à déterminer si les conclusions tirées au sujet de l'acceptation et du maintien de la relation client et de la mission d'audit sont appropriées :

- l'intégrité et les valeurs éthiques des principaux propriétaires, des dirigeants clés et des responsables de la gouvernance de l'entité ;
- la question de savoir si des ressources suffisantes et appropriées sont disponibles pour réaliser la mission ;
- la question de savoir si la direction et les responsables de la gouvernance ont reconnu leurs responsabilités à l'égard de la mission ;
- la question de savoir si l'équipe de mission a la compétence et les capacités, notamment suffisamment de temps, pour réaliser la mission ;
- la question de savoir si les questions importantes relevées lors de la mission en cours ou de la précédente ont des répercussions sur le maintien de la mission.

A51. En ce qui concerne la prise de décisions en matière d'acceptation et de maintien de relations clients et de missions spécifiques, la norme ISQM 1 exige que le cabinet porte des jugements quant à sa capacité à réaliser la mission conformément aux normes professionnelles et aux exigences légales et réglementaires applicables. L'associé responsable de la mission peut utiliser les informations prises en compte par le cabinet à cet égard afin de déterminer si les conclusions tirées concernant l'acceptation et le maintien de la relation client et de la mission d'audit sont appropriées. Si l'associé responsable de la mission a des doutes quant au caractère approprié des conclusions tirées, il peut s'entretenir du fondement de ces conclusions avec les personnes ayant participé au processus d'acceptation et de maintien de relations clients et de missions d'audit.

A52. Si l'associé responsable de la mission participe directement à l'ensemble du processus d'acceptation et de maintien de relations clients et de missions d'audit du cabinet, il aura connaissance des informations que le cabinet a obtenues ou utilisées pour dégager les conclusions qui s'y rapportent. L'associé responsable de la mission peut aussi se fonder sur cette participation directe pour déterminer que les politiques ou procédures du cabinet ont été suivies, et que les conclusions tirées sont appropriées.

A53. Les informations obtenues au cours du processus d'acceptation et de maintien de relations clients et de missions d'audit peuvent aider l'associé responsable de la mission à se conformer aux exigences de la présente norme ISA et à prendre des décisions éclairées sur la ligne de conduite appropriée à adopter. Voici des exemples de telles informations :

- les informations sur la taille, la complexité et la nature de l'entité, notamment la question de savoir s'il s'agit d'un audit de groupe, le secteur dans lequel l'entité exerce ses activités et le référentiel d'information financière applicable ;

- le calendrier de l'entité pour la présentation de l'information financière, par exemple à la fin des périodes intermédiaires et en fin d'exercice ;
- en ce qui concerne les audits de groupe, la nature des liens de contrôle entre l'entité mère et les autres composantes du groupe ;
- la question de savoir s'il y a eu, depuis la dernière mission d'audit, des changements au sein de l'entité ou du secteur dans lequel celle-ci exerce ses activités qui pourraient avoir une incidence sur la nature des ressources nécessaires ainsi que sur la manière dont les travaux de l'équipe de mission seront dirigés, supervisés et revus.

A54. Les informations obtenues au cours du processus d'acceptation et de maintien de relations clients et de missions d'audit peuvent aussi se révéler utiles pour la conformité aux exigences d'autres normes ISA, ainsi qu'à celles de la présente norme, notamment en ce qui concerne :

- l'entente avec le client sur les termes et conditions de la mission, comme l'exige la norme ISA 210[31] ;
- l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs, conformément aux normes ISA 315 (révisée en 2019) et ISA 240[32] ;
- la compréhension du groupe, de ses composantes et de leur environnement, dans le cas de l'audit des états financiers d'un groupe conformément à la norme ISA 600, ainsi que la direction, la supervision et la revue des travaux des auditeurs des composantes ;
- la décision de faire appel ou non à un expert choisi par l'auditeur, et la nature de son intervention, conformément à la norme ISA 620 ;
- la structure de gouvernance de l'entité, conformément aux normes ISA 260 (révisée)[33] et ISA 265[34].

A55. Avant d'accepter la mission d'audit, l'auditeur successeur peut être tenu, en vertu des textes légaux ou réglementaires ou des règles de déontologie pertinentes, de demander au prédécesseur de lui fournir des informations connues concernant des faits ou des circonstances dont, selon le jugement du prédécesseur, l'auditeur successeur doit être au courant avant de prendre sa décision. Dans certaines circonstances, le prédécesseur peut être tenu de fournir à l'auditeur successeur pressenti, si ce dernier en fait la demande, des informations concernant les cas identifiés ou suspectés de non-conformité aux textes légaux et réglementaires. Par exemple, si le prédécesseur a démissionné par suite de cas identifiés ou suspectés de non-conformité aux textes légaux et réglementaires, le Code de l'IESBA exige qu'il fournisse à l'auditeur successeur pressenti, si ce dernier en fait la demande, toutes les informations concernant les faits et les autres informations pertinents à l'égard de ces cas de non-conformité dont, à son avis, l'auditeur successeur pressenti doit être au courant avant de prendre la décision d'accepter ou non la mission d'audit.

---

[31] Norme ISA 210, *Accord sur les termes et conditions d'une mission d'audit*, paragraphe 9.

[32] Norme ISA 240, *Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers.*

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

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

A56. Si les textes légaux ou réglementaires obligent un cabinet à accepter ou à maintenir une mission d'audit, l'associé responsable de la mission peut tenir compte des informations qu'a obtenues le cabinet sur la nature et les circonstances de la mission.

A57. Pour déterminer les mesures qui doivent être prises, l'associé responsable de la mission et le cabinet pourraient conclure qu'il est approprié de poursuivre la mission d'audit et, le cas échéant, établir les étapes additionnelles requises au niveau de la mission (par exemple l'affectation de plus de personnel professionnel ou de personnel professionnel possédant une expertise particulière). Les politiques ou procédures du cabinet relatives à la résolution des divergences d'opinions peuvent être applicables si l'associé responsable de la mission n'est toujours pas convaincu que la question a été traitée de façon appropriée.

Considérations propres aux entités du secteur public (Réf. : par. 22 à 24)

A58. Dans le secteur public, les auditeurs peuvent être nommés conformément à une procédure légale ou réglementaire ; il est donc possible qu'il ne leur soit pas nécessaire d'établir l'ensemble des politiques ou des procédures concernant l'acceptation et le maintien de missions d'audit. Il n'en demeure pas moins que les exigences et considérations relatives à l'acceptation et au maintien de relations clients et de missions d'audit énoncées aux paragraphes 22 à 24 et A49 à A57 peuvent être utiles aux auditeurs du secteur public dans le cadre de leur évaluation des risques et pour s'acquitter de leurs obligations en matière de rapport.

Ressources affectées à la mission (Réf. : par. 25 à 28)

A59. Selon la norme ISQM 1, les ressources affectées ou mises à la disposition des équipes de mission par le cabinet pour soutenir la réalisation des audits comprennent les suivantes :

- les ressources humaines ;
- les ressources technologiques ;
- les ressources intellectuelles.

A60. Les ressources nécessaires à la réalisation d'une mission d'audit sont principalement affectées à la mission ou mises à la disposition de l'équipe de mission par le cabinet, bien qu'il puisse arriver que l'équipe de mission obtienne ces ressources directement. Ce peut être le cas, par exemple, lorsque l'auditeur d'une composante est tenu, en raison de textes légaux ou réglementaires ou pour une autre raison, d'exprimer une opinion d'audit sur les états financiers de la composante, et qu'il est également désigné par la direction de la composante pour mettre en œuvre des procédures d'audit au nom de l'équipe affectée à l'audit du groupe[35]. En pareilles circonstances, les politiques ou procédures du cabinet peuvent exiger que l'associé responsable de la mission prenne différentes mesures, comme effectuer une demande d'informations à l'auditeur de la composante, pour déterminer si les ressources affectées à la mission ou mises à la disposition de l'équipe de mission sont suffisantes et appropriées.

A61. Il pourrait être utile, pour la conformité aux exigences des paragraphes 25 et 26, que l'associé responsable de la mission tienne compte de la question de savoir si les ressources affectées à la mission ou mises à la disposition de l'équipe de mission permettent de respecter les règles de

[35] Norme ISA 600, paragraphe 3.

déontologie pertinentes, notamment les principes de déontologie tels que la compétence professionnelle et la diligence.

Ressources humaines

A62. Les ressources humaines comprennent les membres de l'équipe de mission (voir également les paragraphes A5 et A15 à A21) et, s'il y a lieu, l'expert externe choisi par l'auditeur et les membres de la fonction d'audit interne de l'entité qui fournissent une assistance directe dans le cadre de la mission d'audit.

Ressources technologiques

A63. L'utilisation de ressources technologiques dans le cadre de la mission d'audit peut aider l'auditeur à obtenir des éléments probants suffisants et appropriés, et les outils technologiques peuvent lui permettre de gérer l'audit de façon plus efficace et efficiente. Ces outils peuvent aussi servir à analyser de grandes quantités de données plus facilement, par exemple pour acquérir une meilleure compréhension de ces données, repérer des tendances inhabituelles ou mettre en question plus efficacement les assertions de la direction, ce qui accroît la capacité de l'auditeur à exercer son esprit critique. Les outils technologiques peuvent aussi être utilisés pour la tenue des réunions et les communications au sein de l'équipe de mission. L'utilisation inappropriée de ces ressources technologiques peut néanmoins accroître le risque qu'une confiance excessive soit accordée aux informations produites à des fins décisionnelles, ou créer des menaces pour la conformité aux règles de déontologie pertinentes, comme les exigences en matière de confidentialité.

A64. Les politiques ou procédures du cabinet peuvent inclure les éléments dont l'équipe de mission doit tenir compte, ou les responsabilités de celle-ci, lorsqu'elle utilise les outils technologiques autorisés par le cabinet pour mettre en œuvre des procédures d'audit, et elles peuvent exiger la participation de personnes possédant des compétences spécialisées ou une expertise pour évaluer ou analyser les résultats.

A65. Lorsque l'associé responsable de la mission exige des personnes provenant d'un autre cabinet qu'ils utilisent certains outils et techniques automatisés particuliers pour mettre en œuvre les procédures d'audit, il peut être mentionné, dans les communications qui leur sont adressées, que cette utilisation doit être conforme aux instructions de l'équipe de mission.

A66. Les politiques ou procédures du cabinet peuvent interdire expressément l'utilisation d'applications informatiques ou de certaines de leurs fonctionnalités (par exemple un logiciel dont l'utilisation n'a pas encore été autorisée par le cabinet). Elles peuvent aussi exiger que l'équipe de mission prenne certaines mesures avant de se servir d'une application informatique qui n'a pas été approuvée par le cabinet, afin de s'assurer de son caractère approprié. Ces politiques ou procédures peuvent par exemple exiger :

- que l'équipe de mission possède la compétence et les capacités requises pour utiliser cette application informatique ;
- que le fonctionnement et la sécurité de l'application informatique soient testés ;
- que des éléments de documentation particuliers soient consignés dans le dossier d'audit.

A67. L'associé responsable de la mission peut exercer son jugement professionnel afin de déterminer s'il est approprié d'utiliser une application informatique dans le contexte de la mission et, dans

l'affirmative, comment il convient de l'utiliser. Pour déterminer si l'utilisation d'une application informatique particulière qui n'a pas été approuvée par le cabinet est appropriée pour la mission d'audit, il peut notamment tenir compte du fait que :

- l'utilisation et la sécurité de l'application informatique sont conformes ou non aux politiques ou procédures du cabinet ;
- l'application technologique fonctionne comme prévu ou non ;
- les membres du cabinet possèdent ou non la compétence et les capacités requises pour utiliser l'application informatique.

Ressources intellectuelles

A68. Les ressources intellectuelles comprennent, par exemple, les méthodes d'audit, les outils de mise en œuvre, les guides d'audit, les programmes modèles, les gabarits, les listes de contrôle ou les formulaires.

A69. L'utilisation de ressources intellectuelles dans le cadre de la mission d'audit peut favoriser la compréhension et l'application uniformes des normes professionnelles, des textes légaux et réglementaires et des politiques ou procédures connexes du cabinet. Dans cette optique, l'équipe de mission peut être tenue, conformément aux politiques ou aux procédures du cabinet, d'utiliser des méthodes d'audit et des outils ou des indications spécifiques élaborés par le cabinet. L'équipe de mission peut aussi se demander s'il serait approprié et pertinent d'utiliser d'autres ressources intellectuelles en raison de la nature et des circonstances de la mission, par exemple une méthode propre au secteur d'activité ou les guides et outils de travail qui s'y rattachent.

Ressources suffisantes et appropriées pour la réalisation de la mission (Réf. : par. 25)

A70. Pour déterminer si les ressources affectées à la mission ou mises à la disposition de l'équipe de mission sont suffisantes et appropriées pour la réalisation de la mission, l'associé responsable de la mission peut habituellement s'appuyer sur les politiques ou procédures (y compris les ressources) du cabinet à cet égard, telles qu'elles sont décrites au paragraphe A6. Par exemple, lorsqu'il utilise une technologie autorisée par le cabinet pour mettre en œuvre des procédures d'audit en se fondant sur l'information communiquée par le cabinet, l'associé responsable de la mission peut s'appuyer sur les programmes de développement, de mise en œuvre et de maintenance technologiques du cabinet.

Compétence et capacités de l'équipe de mission (Réf. : par. 26)

A71. Pour déterminer si l'équipe de mission possède la compétence et les capacités appropriées, l'associé responsable de la mission peut notamment prendre en considération les aspects suivants :

- la compréhension et l'expérience pratique de missions d'audit de nature et de complexité semblables à la mission en question, acquises par une formation appropriée et la participation à de telles missions ;
- la compréhension des normes professionnelles et des exigences légales et réglementaires applicables ;
- une expertise dans les domaines spécialisés de la comptabilité et de l'audit ;

- une expertise dans les technologies de l'information utilisées par l'entité, ou les outils ou les techniques automatisés auxquels l'équipe de mission prévoit d'avoir recours pour planifier et réaliser la mission d'audit ;
- la connaissance des secteurs dans lesquels l'entité auditée exerce ses activités ;
- la capacité de faire preuve d'esprit critique et d'exercer un jugement professionnel ;
- la compréhension des politiques ou procédures du cabinet.

A72. Les auditeurs internes et les experts externes choisis par l'auditeur ne sont pas membres de l'équipe de mission. Les normes ISA 610 (révisée en 2013)[36] et ISA 620[37] contiennent des exigences et des indications portant sur l'évaluation de la compétence et des capacités des auditeurs internes et des experts externes choisis par l'auditeur, respectivement.

Gestion de projets

A73. Lorsque l'équipe de mission compte de nombreux membres, par exemple dans le cas d'un audit concernant une entité plus importante ou plus complexe, l'associé responsable de la mission peut faire appel à une personne possédant des compétences ou des connaissances spécialisées en gestion de projets, et mettre à sa disposition certaines ressources technologiques et intellectuelles appropriées du cabinet. En revanche, dans le cas de missions d'audit d'entités peu complexes pour lesquelles l'équipe de mission compte peu de membres, la gestion de projets peut être réalisée par un membre de l'équipe de mission de façon plus informelle.

A74. Les techniques et outils de gestion de projets peuvent aider l'équipe de mission à gérer la qualité de la mission d'audit, notamment :

- en améliorant la capacité des membres de l'équipe de mission à faire preuve d'esprit critique par l'allégement des contraintes budgétaires ou de temps qui pourraient autrement nuire à cette capacité ;
- en facilitant l'exécution en temps opportun des travaux d'audit, ce qui permet de gérer efficacement les contraintes de temps à la fin du processus d'audit, moment auquel des points plus délicats ou litigieux peuvent apparaître ;
- en permettant de faire le suivi de l'avancement de l'audit par rapport au plan de mission[38], notamment de l'atteinte d'étapes clés, ce qui peut aider l'équipe de mission à anticiper la nécessité d'apporter sans tarder des modifications au plan de mission et aux ressources affectées à la mission ;
- en favorisant les communications entre les membres de l'équipe de mission, par exemple en permettant la coordination des ententes avec les auditeurs des composantes et les experts choisis par l'auditeur.

Ressources insuffisantes ou inappropriées (Réf. : par. 27)

A75. La norme ISQM 1 traite de l'engagement qualité du cabinet, lequel se traduit dans l'ensemble du

---

[36] Norme ISA 610 (révisée en 2013), paragraphe 15.

[37] Norme ISA 620, paragraphe 9.

[38] Voir la norme ISA 300, paragraphe 9.

cabinet par une culture qui contribue à la reconnaissance et au renforcement du rôle du cabinet – qui est de servir l'intérêt public en réalisant systématiquement des missions de qualité – et de l'importance que donne le cabinet à la qualité dans ses décisions et ses actions stratégiques, notamment ses priorités sur le plan des finances et de l'exploitation. La norme ISQM 1 traite également des responsabilités qui incombent au cabinet quant à la planification des besoins en ressources, ainsi qu'à l'obtention, à la répartition ou à l'affectation des ressources d'une manière qui témoigne de l'engagement qualité du cabinet. Il peut toutefois arriver que les priorités du cabinet sur le plan des finances et de l'exploitation imposent des limites concernant les ressources affectées à la mission ou mises à la disposition de l'équipe de mission. En pareilles circonstances, ces limites n'ont pas préséance sur la responsabilité de l'associé responsable de la mission en ce qui concerne l'atteinte de la qualité au niveau de la mission, ce dernier devant notamment déterminer que les ressources affectées à la mission ou mises à la disposition de l'équipe de mission par le cabinet sont suffisantes et appropriées pour la réalisation de la mission d'audit.

A76. Lorsque, dans un audit d'états financiers de groupe, les ressources s'avèrent insuffisantes ou inappropriées par rapport aux travaux effectués par l'auditeur d'une composante à l'égard de cette composante, l'associé responsable de la mission peut s'entretenir de la question avec l'auditeur ou la direction de la composante, ou avec le cabinet, pour mettre à la disposition de l'équipe de mission des ressources suffisantes et appropriées.

A77. La détermination, par l'associé responsable de la mission, de la nécessité d'ajouter des ressources au niveau de la mission relève du jugement professionnel et est influencée par les exigences de la présente norme ISA ainsi que par la nature et les circonstances de la mission d'audit. Comme il est indiqué au paragraphe A11, il peut arriver, dans certaines circonstances, que l'associé responsable de la mission détermine que les réponses du cabinet aux risques liés à la qualité sont inefficaces dans le contexte particulier de la mission, et notamment que les ressources affectées à la mission ou mises à la disposition de l'équipe de mission sont insuffisantes. En pareil cas, l'associé responsable de la mission est tenu de prendre les mesures appropriées, y compris communiquer cette information aux personnes concernées conformément au paragraphe 27 et à l'alinéa 39 c). Si, par exemple, un logiciel d'audit fourni par le cabinet ne tient pas compte des procédures d'audit nouvelles ou révisées en fonction de textes réglementaires sectoriels publiés récemment, le fait d'en informer sans tarder le cabinet permettra à ce dernier de prendre des dispositions pour mettre à jour le logiciel et le déployer de nouveau rapidement ou de fournir une ressource de remplacement afin que l'équipe de mission puisse réaliser la mission d'audit conformément aux nouveaux textes réglementaires.

A78. Si les ressources affectées à la mission ou mises à la disposition de l'équipe de mission sont insuffisantes ou inappropriées dans les circonstances de la mission et qu'aucune ressource additionnelle ou de remplacement n'est fournie, les mesures à prendre peuvent comprendre les suivantes :

- changer l'approche prévue en ce qui concerne la nature, le calendrier et l'étendue de la direction, de la supervision et de la revue (voir également le paragraphe A94) ;
- discuter avec la direction ou les responsables de la gouvernance d'un report d'échéance pour la délivrance du rapport, lorsque les textes légaux ou réglementaires applicables le permettent ;
- suivre les politiques ou procédures du cabinet concernant la résolution des divergences d'opinions si l'associé responsable de la mission n'obtient pas les ressources nécessaires pour

réaliser la mission d'audit ;

- suivre les politiques ou procédures du cabinet concernant la démission, lorsque les textes légaux et réglementaires applicables le permettent.

Considérations propres aux entités du secteur public (Réf. : par. 25 à 28)

A79. Dans le secteur public, des compétences spécialisées peuvent être nécessaires pour s'acquitter du mandat d'audit propre à un pays ou territoire en particulier. Il peut s'agir notamment de la compréhension des modalités selon lesquelles il faut faire rapport, y compris au corps législatif ou à un autre organe de gouvernance ou encore au public en général. L'étendue de l'audit dans le secteur public peut être plus vaste et comprendre entre autres des aspects d'un audit de performance.

Réalisation de la mission

Adaptabilité (Réf. : par. 29)

A80. Lorsque l'audit n'est pas réalisé entièrement par l'associé responsable de la mission, ou pour l'audit d'une entité dont la nature et les circonstances sont complexes, il peut être nécessaire que l'associé responsable de la mission confie la direction, la supervision et la revue à d'autres membres de l'équipe de mission. Cependant, étant donné sa responsabilité globale à l'égard de la gestion et de l'atteinte de la qualité de la mission d'audit, et sa participation qui doit être suffisante et appropriée tout au long de la mission, l'associé responsable de la mission est tenu de déterminer que, en ce qui concerne leur nature, leur calendrier et leur étendue, la direction, la supervision et la revue sont exercées ou réalisées conformément au paragraphe 30. En pareilles circonstances, les membres du cabinet ou de l'équipe de mission, y compris les auditeurs des composantes, peuvent fournir à l'associé responsable de la mission des informations lui permettant de faire la détermination requise au paragraphe 30.

Direction, supervision et revue (Réf. : par. 30)

A81. La norme ISQM 1 exige que le cabinet se fixe un objectif en matière de qualité en ce qui concerne la nature, le calendrier et l'étendue de la direction et de la supervision des équipes de mission ainsi que la revue de leurs travaux. La norme ISQM 1 exige en outre que la planification et la réalisation de cette direction, de cette supervision et de cette revue reposent sur le principe que les travaux effectués par des membres moins expérimentés de l'équipe de mission sont dirigés, supervisés et revus par des membres plus expérimentés de l'équipe.

A82. La direction et la supervision de l'équipe de mission ainsi que la revue de ses travaux constituent des réponses au niveau du cabinet mises en œuvre au niveau de la mission, dont la nature, le calendrier et l'étendue peuvent être adaptés par l'associé responsable de la mission à des fins de gestion de la qualité de la mission d'audit. Par conséquent, l'approche adoptée à l'égard de la direction, de la supervision et de la revue variera d'une mission à l'autre, compte tenu de la nature et des circonstances de la mission, et dépendra généralement des politiques ou procédures du cabinet et des réponses propres à la mission.

A83. L'approche adoptée à l'égard de la direction et de la supervision des membres de l'équipe de mission et de la revue de leurs travaux aide l'associé responsable de la mission à satisfaire aux exigences de la présente norme ISA et à tirer une conclusion quant au caractère suffisant et approprié de sa participation tout au long de la mission d'audit, conformément au paragraphe 40.

A84. Les entretiens et communications continus entre les membres de l'équipe de mission permettent aux moins expérimentés d'entre eux de poser des questions aux plus expérimentés (y compris l'associé responsable de la mission) en temps opportun, et favorisent l'efficacité de la direction, de la supervision et de la revue exercées ou réalisées conformément au paragraphe 30.

Direction

A85. Diriger l'équipe de mission peut impliquer notamment d'informer les membres de l'équipe quant aux responsabilités qui leur incombent, notamment les suivantes :

- contribuer à la gestion et à l'atteinte de la qualité au niveau de la mission par leur conduite, leurs communications et leurs actions ;
- faire preuve de scepticisme et être à l'affût des situations où l'auditeur est susceptible d'adopter un parti pris, conscient ou inconscient, lorsqu'il exerce son esprit critique dans le cadre de l'obtention et de l'évaluation des éléments probants (voir le paragraphe A35) ;
- respecter les règles de déontologie pertinentes ;
- connaître les responsabilités respectives de chaque associé lorsque plusieurs associés participent à la réalisation d'une mission d'audit ;
- connaître les responsabilités respectives de chaque membre de l'équipe de mission relativement à la mise en œuvre de procédures d'audit, et celles des membres plus expérimentés de l'équipe en ce qui concerne la direction et la supervision des membres de l'équipe moins expérimentés ainsi que la revue de leurs travaux ;
- comprendre les objectifs des travaux à effectuer et les instructions détaillées concernant la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit prévues, telles qu'elles sont établies dans la stratégie générale d'audit et le plan de mission ;
- répondre aux menaces pesant sur l'atteinte de la qualité, et établir la réponse attendue de l'équipe de mission. Par exemple, les contraintes budgétaires ou les ressources limitées ne devraient pas astreindre les membres de l'équipe de mission à modifier les procédures d'audit prévues, ou à les omettre.

Supervision

A86. La supervision peut consister notamment :

- à suivre l'avancement de la mission d'audit, ce qui comprend le suivi :
  - de l'avancement par rapport au plan de mission,
  - de l'atteinte de l'objectif des travaux effectués,
  - du caractère adéquat, sur une base continue, des ressources affectées à la mission ;
- à prendre les mesures appropriées pour résoudre les questions qui surviennent au cours de la mission, par exemple en ce qui concerne la réattribution de procédures d'audit prévues à des membres de l'équipe de mission plus expérimentés lorsque les questions sont plus complexes que ce qui avait été anticipé ;
- à identifier les points devant faire l'objet, au cours de la mission d'audit, d'une consultation ou d'un examen par des membres plus expérimentés de l'équipe de mission ;

- à fournir de l'encadrement et de la formation sur place pour aider les membres de l'équipe de mission à acquérir des aptitudes et des compétences ;
- à créer un environnement où les membres de l'équipe de mission peuvent soulever des préoccupations sans crainte de représailles.

Revue

A87. La revue des travaux de l'équipe de mission vient étayer la conclusion tirée concernant le respect des exigences de la présente norme ISA.

A88. La revue des travaux de l'équipe de mission consiste par exemple à examiner :

- si les travaux ont été effectués conformément aux politiques ou procédures du cabinet, aux normes professionnelles et aux exigences légales et réglementaires applicables ;
- si les questions importantes ont été relevées pour un examen plus approfondi ;
- si des consultations appropriées ont eu lieu et si les conclusions qui en ont été tirées ont été consignées dans la documentation et mises en œuvre ;
- s'il faut réviser la nature, le calendrier et l'étendue des travaux effectués ;
- si les travaux effectués permettent d'étayer les conclusions dégagées et s'ils sont consignés dans la documentation de façon appropriée ;
- si les éléments probants obtenus sont suffisants et appropriés pour permettre à l'auditeur de fonder son opinion ;
- si les objectifs des procédures d'audit ont été atteints.

A89. Les politiques ou procédures du cabinet peuvent comporter certaines exigences spécifiques concernant :

- la nature, le calendrier et l'étendue de la revue de la documentation de l'audit ;
- les divers types de revues qui peuvent convenir dans différentes situations (par exemple une revue de chaque feuille de travail ou une revue de feuilles de travail sélectionnées) ;
- le choix des membres de l'équipe de mission qui devront réaliser les divers types de revues.

Revue faite par l'associé responsable de la mission (Réf. : par. 30 à 34)

A90. L'associé responsable de la mission consigne dans la documentation la date et l'étendue de la revue, comme l'exige la norme ISA 230[39].

A91. La revue de la documentation par l'associé responsable de la mission, en temps opportun à des stades appropriés au cours de la mission d'audit, permet la résolution des questions importantes à sa satisfaction, au plus tard à la date du rapport de l'auditeur. L'associé responsable de la mission n'est pas tenu de passer en revue toute la documentation de l'audit.

A92. L'associé responsable de la mission exerce son jugement professionnel pour identifier les aspects à l'égard desquels des jugements importants ont été portés par l'équipe de mission. Les politiques ou procédures du cabinet peuvent préciser certaines questions qui feraient normalement l'objet de

[39] Norme ISA 230, alinéa 9 c).

jugements importants. Les jugements importants portés dans le cadre de la mission d'audit peuvent avoir trait à des questions liées à la stratégie générale d'audit et au plan de mission, à la réalisation de la mission et aux conclusions générales tirées par l'équipe de mission, par exemple :

- les questions relatives à la planification de la mission, comme celles concernant la détermination du seuil de signification ;
- la composition de l'équipe de mission, notamment :
  - les membres du cabinet qui mettent à contribution leur expertise dans un domaine spécialisé de la comptabilité ou de l'audit,
  - le recours aux membres du personnel de centres de services ;
- la décision de faire appel à un expert choisi par l'auditeur, y compris celle de retenir les services d'un expert externe ;
- l'examen, par l'équipe de mission, des informations obtenues dans le cadre du processus d'acceptation et de maintien de relations clients et de missions d'audit, et les réponses proposées à ces informations ;
- le processus d'évaluation des risques suivi par l'équipe de mission, notamment dans les situations où la prise en compte des facteurs de risque inhérent et l'évaluation du risque inhérent requièrent une grande part de jugement par l'équipe de mission ;
- la prise en compte, par l'équipe de mission, des relations et des opérations avec des parties liées, ainsi que des informations à fournir à leur sujet ;
- les résultats des procédures mises en œuvre par l'équipe de mission à l'égard des aspects importants de la mission, comme les conclusions au sujet de certaines estimations comptables, méthodes comptables ou considérations relatives à la continuité de l'exploitation ;
- l'évaluation par l'équipe de mission des travaux effectués par des experts, et les conclusions qu'elle en a tirées ;
- dans le cas d'audits de groupe :
  - la stratégie générale et le plan de mission d'audit de groupe proposés,
  - les décisions concernant la participation des auditeurs des composantes, notamment la façon de les diriger, de les superviser et de passer en revue leurs travaux, par exemple lorsque des aspects considérés comme présentant des risques plus élevés d'anomalies significatives dans les informations financières d'une composante ont été identifiés,
  - l'évaluation des travaux effectués par les auditeurs des composantes, et les conclusions que l'équipe en a tirées ;
- la façon dont les questions touchant la stratégie générale et le plan de mission d'audit ont été résolues ;
- l'importance des anomalies, corrigées ou non, détectées au cours de la mission, et la façon dont elles ont été traitées ;
- l'opinion d'audit qu'il est prévu d'exprimer et les questions devant être communiquées dans le rapport de l'auditeur, par exemple les questions clés de l'audit ou la section intitulée « Incertitude significative liée à la continuité de l'exploitation ».

A93. L'associé responsable de la mission exerce son jugement professionnel pour déterminer les autres éléments devant faire l'objet d'une revue en se fondant notamment sur :

- la nature et les circonstances de la mission d'audit ;
- le membre de l'équipe de mission qui a effectué les travaux ;
- les questions liées aux constatations découlant d'inspections récentes ;
- les exigences énoncées dans les politiques ou procédures du cabinet.

Nature, calendrier et étendue

A94. Il faut que la direction, la supervision et la revue soient – en ce qui concerne leur nature, leur calendrier et leur étendue – planifiées et exercées ou réalisées conformément aux politiques ou aux procédures du cabinet ainsi qu'aux normes professionnelles et aux exigences légales et réglementaires applicables. Par exemple, les politiques ou procédures du cabinet peuvent notamment indiquer que :

- les travaux qu'il est prévu d'effectuer à une date intermédiaire doivent être dirigés, supervisés et revus au moment de la mise en œuvre des procédures plutôt qu'à la fin de la période, de sorte que les mesures correctives nécessaires puissent être prises en temps opportun ;
- certaines questions doivent faire l'objet d'une revue par l'associé responsable de la mission, et que le cabinet pourrait préciser les circonstances ou les missions dans lesquelles on s'attend à ce que ces questions fassent l'objet d'une revue.

Adaptabilité

A95. L'approche à l'égard de la direction, de la supervision et de la revue peut être adaptée selon, notamment, les éléments ci-dessous :

- l'expérience passée du membre de l'équipe de mission auprès de l'entité et relativement à l'aspect à auditer. Si, par exemple, le membre de l'équipe de mission qui effectue les travaux liés au système d'information de l'entité est le même qu'à la période précédente et qu'aucun changement important n'a été apporté au système d'information, l'étendue et la fréquence de la direction et de la supervision du membre de l'équipe de mission peuvent être réduites, et la revue des feuilles de travail connexes peut être moins détaillée ;
- la complexité de la mission d'audit. Si, par exemple, des événements importants ont eu lieu et ont complexifié la mission d'audit, l'étendue et la fréquence de la direction et de la supervision du membre de l'équipe de mission peuvent être accrues, et la revue des feuilles de travail connexes peut être plus détaillée ;
- l'évaluation des risques d'anomalies significatives. Par exemple, une révision à la hausse du risque d'anomalies significatives pourrait nécessiter une augmentation de l'étendue et de la fréquence de la direction et de la supervision des membres de l'équipe de mission et une revue plus détaillée de leurs travaux ;
- la compétence et les capacités de chaque membre de l'équipe de mission effectuant les travaux d'audit. Les membres de l'équipe de mission moins expérimentés pourraient, par exemple, avoir besoin de directives plus détaillées et d'échanges plus fréquents, ou en personne, au fil de l'avancement des travaux ;

- la manière dont la revue des travaux effectués devrait être réalisée. Il peut arriver, dans certaines circonstances, que les revues à distance ne permettent pas de fournir la direction nécessaire et qu'elles doivent être complétées par des échanges en personne ;
- la structure de l'équipe de mission et l'endroit où se trouvent ses membres. Par exemple, la direction et la supervision des personnes situées dans des centres de services, ainsi que la revue de leurs travaux, pourraient :
  - devoir être plus systématiques et structurées que dans les cas où tous les membres de l'équipe de mission se trouvent au même endroit,
  - nécessiter le recours aux technologies de l'information pour faciliter les communications entre les membres de l'équipe de mission.

A96. Il peut se révéler nécessaire, lorsque les circonstances de la mission changent, de réévaluer l'approche prévue en ce qui concerne la nature, le calendrier ou l'étendue de la direction, de la supervision ou de la revue. Par exemple, une révision à la hausse du risque d'anomalies significatives au niveau des états financiers en raison d'une opération complexe pourrait amener l'associé responsable de la mission à modifier le niveau prévu de la revue des travaux effectués relativement à cette opération.

A97. L'associé responsable de la mission est tenu, conformément à l'alinéa 30 b), de déterminer que l'approche adoptée à l'égard de la direction, de la supervision et de la revue tient compte de la nature et des circonstances de la mission d'audit. Si, par exemple, un membre de l'équipe de mission plus expérimenté n'est plus en mesure de prendre part à la supervision de l'équipe de mission et à la revue de ses travaux, l'associé responsable de la mission peut devoir augmenter l'étendue de la supervision des membres de l'équipe moins expérimentés et de la revue de leurs travaux.

Revue des communications destinées à la direction, aux responsables de la gouvernance ou aux autorités de réglementation (Réf. : par. 34)

A98. L'associé responsable de la mission exerce son jugement professionnel pour déterminer les communications écrites qu'il doit passer en revue, compte tenu de la nature et des circonstances de la mission d'audit. Par exemple, il peut ne pas lui être nécessaire de passer en revue les communications entre l'équipe de mission et la direction dans le cours normal de l'audit.

Consultation (Réf. : par. 35)

A99. La norme ISQM 1 exige que le cabinet se fixe un objectif en matière de qualité en ce qui concerne le recours à la consultation sur les points délicats ou litigieux, et la manière dont les conclusions établies d'un commun accord sont mises en œuvre. Le recours à la consultation peut être approprié ou requis entre autres pour les éléments suivants :

- les questions complexes ou inhabituelles (par exemple les questions concernant une estimation comptable qui comporte un degré élevé d'incertitude d'estimation) ;
- les risques importants ;
- les opérations importantes qui ont été conclues hors du cadre normal des activités de l'entité, ou qui semblent par ailleurs inhabituelles ;
- les limitations imposées par la direction ;

- la non-conformité aux textes légaux et réglementaires.

A100. La consultation sur des questions importantes d'ordre technique, déontologique ou autre au sein du cabinet ou, au besoin, à l'extérieur du cabinet, peut être efficace dans la mesure où les personnes consultées :

- sont informées de tous les faits pertinents leur permettant de donner un avis éclairé ;
- possèdent les connaissances, l'autorité et l'expérience requises.

A101. Eu égard aux politiques ou procédures du cabinet, il peut être opportun que l'équipe de mission ait recours à des consultations externes lorsque, par exemple, le cabinet ne dispose pas en interne des ressources appropriées. Elle peut faire appel aux services de conseil fournis par des cabinets, des organisations professionnelles ou des autorités de réglementation, ou encore des organisations commerciales qui fournissent des services de contrôle qualité pertinents.

A102. Le recours à la consultation à l'extérieur de l'équipe de mission relativement à un point délicat ou litigieux peut indiquer qu'il s'agit d'une question clé de l'audit[40].

Revue de la qualité de la mission (Réf. : par. 36)

A103. La norme ISQM 1 contient des exigences sur l'établissement, par le cabinet, de politiques ou de procédures qui portent sur les revues de la qualité des missions conformes à la norme ISQM 2[41], et qui exigent la réalisation d'une revue de la qualité pour certains types de missions[42]. La norme ISQM 2 traite de la désignation et des critères de qualification du responsable de la revue de la qualité de la mission, ainsi que des responsabilités de celui-ci en ce qui concerne la réalisation et la documentation de la revue de la qualité de la mission.

Achèvement de la revue de la qualité de la mission avant l'établissement de la date du rapport de l'auditeur (Réf. : alinéa 36 d))

A104. La norme ISA 700 (révisée) exige que le rapport de l'auditeur porte une date qui n'est pas antérieure à la date à laquelle l'auditeur a obtenu les éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder son opinion sur les états financiers[43]. Si la mission d'audit fait l'objet d'une revue de la qualité de la mission, la norme ISQM 2 et la présente norme ISA exigent qu'il soit interdit à l'associé responsable de la mission de dater le rapport de mission avant que le responsable de la revue de la qualité de la mission l'ait informé de l'achèvement de cette revue. La revue de la qualité de la mission n'est pas achevée si, par exemple, le responsable de cette revue a informé l'associé responsable de la mission du fait qu'il craint que les jugements importants portés par l'équipe de mission, ou les conclusions tirées à leur sujet, ne soient pas appropriés[44].

A105. La réalisation d'une revue de la qualité de la mission en temps opportun à des stades appropriés au cours de la mission d'audit peut aider l'équipe de mission à résoudre sans délai les questions

---

[40] Norme ISA 701, paragraphes 9 et A14.

[41] Norme ISQM 2, *Revues de la qualité des missions*.

[42] Norme ISQM 1, alinéa 34 f).

[43] Norme ISA 700 (révisée), paragraphe 49.

[44] Norme ISQM 2, paragraphe 26.

soulevées à la satisfaction du responsable de la revue de la qualité de la mission au plus tard à la date du rapport de l'auditeur.

A106. Des échanges fréquents entre l'équipe de mission et le responsable de la revue de la qualité de la mission tout au long de la mission peuvent contribuer à l'efficacité et à la rapidité de la revue de la qualité de la mission d'audit. En plus de s'entretenir des questions importantes avec le responsable de la revue de la qualité de la mission, l'associé responsable de la mission peut confier à un autre membre de l'équipe de mission la responsabilité de coordonner les demandes provenant du responsable de la revue de la qualité de la mission.

Divergences d'opinions (Réf. : par. 37 et 38)

A107. La norme ISQM 1 exige que le cabinet se fixe un objectif en matière de qualité en ce qui concerne les divergences d'opinions qui apparaissent au sein de l'équipe de mission, ou entre l'équipe de mission et le responsable de la revue de la qualité de la mission ou des personnes qui réalisent des activités dans le cadre du système de gestion de la qualité du cabinet. La norme ISQM 1 exige également que les divergences d'opinions soient portées à l'attention du cabinet et qu'elles soient résolues.

A108. Dans certaines circonstances, l'associé responsable de la mission peut ne pas être satisfait de la résolution de la divergence d'opinions. En pareil cas, voici des exemples de mesures appropriées :

- l'obtention d'un avis juridique ;
- la démission, lorsque les textes légaux ou réglementaires applicables le permettent.

Suivi et prise de mesures correctives (Réf. : par. 39)

A109. La norme ISQM 1 établit des exigences concernant le processus de suivi et de prise de mesures correctives du cabinet. Selon cette norme, le cabinet est tenu de communiquer aux équipes de mission des informations au sujet de son processus de suivi et de prise de mesures correctives afin qu'elles puissent prendre sans délai les mesures appropriées en fonction de leurs responsabilités[45]. Par ailleurs, les informations fournies par les membres de l'équipe de mission peuvent être utilisées par le cabinet dans son processus de suivi et de prise de mesures correctives, et l'exercice du jugement professionnel et de l'esprit critique pendant la réalisation de l'audit peut aider les membres de l'équipe de mission à rester à l'affût d'informations qui pourraient se révéler utiles à ce processus.

A110. Les informations fournies par le cabinet peuvent être utiles à la mission d'audit lorsque, par exemple, elles portent sur les constatations dégagées lors d'une autre mission réalisée par l'associé responsable de la mission ou d'autres membres de l'équipe de mission, les constatations faites par le bureau local du cabinet ou les résultats d'inspections visant des audits antérieurs auprès de l'entité.

A111. Lorsqu'il examine les informations communiquées par le cabinet dans le cadre de son processus de suivi et de prise de mesures correctives et leur incidence potentielle sur la mission d'audit, l'associé responsable de la mission peut tenir compte des mesures correctives conçues et mises en œuvre par le cabinet pour corriger les déficiences relevées et, si ces mesures sont pertinentes eu égard à la nature et aux circonstances de la mission, les communiquer à l'équipe de mission. Il peut également évaluer si des mesures correctives supplémentaires sont nécessaires au niveau de la mission. Par exemple, il peut déterminer :

[45] Norme ISQM 1, paragraphe 47.

- qu'il faut faire appel à un expert choisi par l'auditeur ;
- que la nature, le calendrier et l'étendue de la direction, de la supervision et de la revue doivent être révisés en ce qui concerne un aspect de l'audit pour lequel des déficiences ont été relevées.

Si une déficience relevée n'a pas d'incidence sur la qualité de l'audit (par exemple, si elle concerne une ressource technologique que l'équipe de mission n'a pas utilisée), il se peut qu'aucune autre mesure ne soit nécessaire.

A112. Une déficience relevée dans le système de gestion de la qualité du cabinet n'indique pas nécessairement qu'une mission d'audit n'a pas été réalisée conformément aux normes professionnelles et aux exigences légales et réglementaires applicables, ou que le rapport de l'auditeur n'était pas approprié aux circonstances.

Responsabilité globale de la gestion et de l'atteinte de la qualité (Réf. : par. 40)

A113. La norme ISQM 1 exige que le cabinet se fixe un objectif en matière de qualité en ce qui concerne la compréhension et l'accomplissement, par l'équipe de mission, de ses responsabilités en lien avec la mission. Elle exige en outre que l'objectif en matière de qualité porte aussi sur la responsabilité globale de l'associé responsable de la mission à l'égard de la gestion et de l'atteinte de la qualité de la mission, et de sa participation suffisante et appropriée tout au long de la mission.

A114. Pour satisfaire aux exigences du paragraphe 40, il peut être pertinent de déterminer la façon dont l'associé responsable de la mission s'est conformé aux exigences de la présente norme ISA, compte tenu de la nature et des circonstances de la mission d'audit, ainsi que la mesure dans laquelle la documentation de l'audit atteste sa participation tout au long de la mission, tel qu'il est décrit au paragraphe A118.

A115. Parmi les indices qui laissent entrevoir que la participation de l'associé responsable de la mission pourrait ne pas être suffisante et appropriée, notons :

- le fait que l'associé responsable de la mission n'ait pas réalisé en temps opportun une revue de la planification de la mission d'audit, y compris de l'évaluation des risques d'anomalies significatives et de la conception des réponses à ces risques ;
- l'existence de preuves que les personnes auxquelles ont été attribuées l'exécution de tâches, la prise de mesures ou la mise en œuvre de procédures n'ont pas été informées adéquatement au sujet de la nature de leurs responsabilités, des pouvoirs qui leur sont conférés, de l'étendue et des objectifs des travaux qui leur ont été confiés, et qu'elles n'ont pas reçu toutes les directives nécessaires et informations pertinentes ;
- l'absence de preuve que l'associé responsable de la mission a dirigé et supervisé les autres membres de l'équipe de mission, et qu'il a passé en revue leurs travaux.

A116. Si la participation de l'associé responsable de la mission ne fournit pas une base permettant de déterminer que les jugements importants portés et les conclusions tirées sont appropriés, l'associé responsable de la mission ne sera pas en mesure de faire la détermination exigée par le paragraphe 40. En plus de tenir compte des mesures requises en pareilles circonstances selon les politiques ou procédures du cabinet, le cas échéant, l'associé responsable de la mission peut prendre d'autres mesures appropriées, par exemple l'une ou l'autre des mesures suivantes :

- la mise à jour et la modification du plan de mission ;

- la réévaluation de l'approche prévue en ce qui concerne la nature et l'étendue de la revue, et la modification de cette approche pour accroître la participation de l'associé responsable de la mission ;
- la consultation des membres du cabinet auxquels est attribuée la responsabilité fonctionnelle à l'égard de l'élément concerné du système de gestion de la qualité du cabinet.

Documentation (Réf. : par. 41)

A117. Selon la norme ISA 230 [46], la documentation de l'audit atteste que l'audit est conforme aux normes ISA. Il n'est toutefois ni nécessaire ni faisable en pratique que l'auditeur consigne dans son dossier tous les points pris en considération ou tous les jugements professionnels portés au cours de l'audit. De plus, il n'est pas nécessaire que l'auditeur documente séparément, par exemple dans une liste de contrôle, le fait qu'il se soit conformé à une exigence lorsque cela ressort clairement des documents inclus dans le dossier d'audit.

A118. Il existe plusieurs façons de documenter le respect des exigences de la présente norme ISA, notamment la participation de l'associé responsable de la mission et la détermination que celui-ci doit faire en vertu du paragraphe 40, selon la nature et les circonstances de la mission d'audit. Par exemple :

- la direction de l'équipe de mission peut être documentée au moyen des approbations fournies à l'égard du plan de mission et des activités de gestion du projet ;
- les procès-verbaux des réunions formelles de l'équipe de mission peuvent témoigner de la clarté, de la cohérence et de l'efficacité des communications de l'associé responsable de la mission et des autres mesures prises relativement à la culture et aux comportements attendus qui reflètent l'engagement qualité du cabinet ;
- les ordres du jour des entretiens entre l'associé responsable de la mission et d'autres membres de l'équipe de mission et, le cas échéant, le responsable de la revue de la qualité de la mission, ainsi que les approbations et les feuilles de temps connexes indiquant les heures que l'associé responsable de la mission a consacrées à la mission, peuvent attester la participation de l'associé responsable de la mission tout au long de l'audit ainsi que la supervision des autres membres de l'équipe de mission par celui-ci ;
- les approbations fournies par l'associé responsable de la mission et d'autres membres de l'équipe de mission attestent que les feuilles et les dossiers de travail ont fait l'objet d'une revue.

A119. Lorsque les circonstances sont susceptibles de présenter des risques pour l'atteinte de la qualité au niveau de la mission d'audit, l'exercice de l'esprit critique, et la documentation des considérations de l'auditeur à ce sujet, peuvent être importants. Si, par exemple, l'associé responsable de la mission obtient des informations qui auraient pu conduire le cabinet à refuser la mission (voir le paragraphe 24), la documentation peut comprendre des explications quant à la façon dont l'équipe de mission a composé avec la situation.

A120. La documentation des consultations auprès d'autres professionnels au sujet de points délicats ou litigieux favorise, pour autant qu'elle soit suffisamment complète et détaillée, la compréhension :

- de la nature et de l'étendue du point faisant l'objet de la consultation ;

[46] Norme ISA 230, paragraphe A7.

- des résultats de la consultation, y compris les décisions prises, leur fondement et la façon dont elles ont été mises en œuvre.

MODIFICATIONS DE CONCORDANCE APPORTÉES AUX NORMES INTERNATIONALES D'AUDIT (ISA) ET AUX TEXTES CONNEXES PAR SUITE DES PROJETS SUR LA GESTION DE LA QUALITÉ

[La préface n'ayant pas encore été traduite en français, la traduction présentée ci-dessous est fournie à titre indicatif seulement.]

Préface des prises de position de l'IAASB en matière de ~~contrôle~~ gestion de la qualité, d'audit, d'examen limité, d'autres missions d'assurance et de services connexes

Introduction

1. La *Préface des prises de position de l'IAASB en matière de ~~contrôle~~ gestion de la qualité, d'audit, d'examen limité, d'autres missions d'assurance et de services connexes* est publiée dans le but de faciliter la compréhension des prises de position faisant autorité et des textes ne faisant pas autorité que publie le Conseil des normes internationales d'audit et d'assurance (IAASB) conformément à son mandat.

[…]

Autorité des normes internationales publiées par le Conseil des normes internationales d'audit et d'assurance

10. Les Normes internationales de ~~contrôle~~ gestion de la qualité (ISQ~~C~~M) s'appliquent à tous les services visés par les normes de missions de l'IAASB.

[…]

Normes internationales de ~~contrôle~~ gestion de la qualité

12. Les normes ISQ~~C~~M sont rédigées de manière à s'appliquer aux cabinets pour tous les services visés par les normes de missions de l'IAASB. Le degré d'autorité des normes ISQ~~C~~M est précisé dans l'introduction de chacune des normes ISQ~~C~~M[1].

[…]

Applicabilité des normes internationales

19. Les normes internationales visent également les missions réalisées dans le secteur public. Lorsqu'il y a lieu, des considérations supplémentaires propres aux entités du secteur public sont incluses :

    a) soit dans le corps d'une norme internationale, dans le cas des normes ISA et ISQ~~C~~M ;

    b) soit dans la section « Point de vue du secteur public » (PSP) qui se trouve à la fin de certaines normes internationales.

---

[1] Norme ISQM 1, *Gestion de la qualité par les cabinets qui réalisent des audits ou des examens limités d'états financiers, ou d'autres missions d'assurance ou de services connexes*, paragraphe 12, et norme ISQM 2, *Revues de la qualité des missions*, paragraphe 10.

[…]

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

Introduction

[…]

Exigences

Règles de déontologie relatives à un audit d'états financiers

14. L'auditeur doit se conformer aux règles de déontologie pertinentes (y compris celles qui ont trait à l'indépendance) applicables aux missions d'audit d'états financiers. (Réf. : par. A16 à A19)

    [Dans ce paragraphe, les modifications apportées au texte anglais n'ont aucune incidence sur la version française.]

[…]

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Règles de déontologie relatives à un audit d'états financiers (Réf. : par. 14)

A19. La Norme internationale de ~~contrôle~~ gestion de la qualité (ISQ~~C~~M) 1[2] ou des exigences nationales qui sont à tout le moins aussi rigoureuses[3] traitent des responsabilités qui incombent au cabinet ~~en ce qui concerne la mise~~ de concevoir, de mettre en place et ~~le maintien d'~~de faire fonctionner un système de ~~contrôle~~ gestion de la qualité destiné à lui fournir ~~des missions d'audit. La norme ISQC 1 décrit les responsabilités qui incombent au cabinet relativement à l'établissement de politiques et procédures destinées à lui fournir~~ l'assurance raisonnable que le cabinet et ses membres ~~se conforment~~ s'acquittent de leurs responsabilités et réalisent les missions conformément aux normes professionnelles et aux exigences légales et réglementaires applicables. La norme ISQM 1 exige que le cabinet se fixe, dans le contexte de son système de gestion de la qualité, des objectifs en matière de qualité en ce qui concerne la conformité aux règles de déontologie pertinentes, y compris ~~les règles d'indépendance~~ celles qui ont trait à l'indépendance, dans l'accomplissement des responsabilités[4]. La norme ISA 220 (révisée) décrit les responsabilités de l'associé responsable de la mission concernant ~~en ce qui concerne~~ les règles de déontologie pertinentes, y compris celles qui ont trait à l'indépendance[5]. ~~Il s'agit notamment pour lui de demeurer attentif, en ayant recours à l'observation et à des demandes d'informations aussi souvent qu'il est nécessaire, aux signes de manquement aux règles de déontologie pertinentes par les membres de l'équipe de mission, de déterminer les mesures qui s'imposent si jamais il prend connaissance de faits qui indiquent que des membres de l'équipe de mission ont manqué aux règles de déontologie pertinentes et de tirer une~~

---

[2] Norme ISQ~~C~~M 1, *~~Contrôle~~ Gestion de la qualité par les cabinets ~~réalisant~~ qui réalisent des ~~missions~~ d'audits ou des d'examens limités d'états financiers, ~~ainsi que~~ ou d'autres missions d'assurance ou ~~et~~ de services connexes*.

[3] Norme ISA 220 (révisée), *~~Contrôle~~ Gestion de la qualité d'un audit d'états financiers*, paragraphe ~~2~~3.

[4] Norme ISQ~~C~~M 1, paragraphe~~s 20 à 25~~29.

[5] Norme ISA 220 (révisée), paragraphes 16 à 21.

~~conclusion quant au respect ou non des règles d'indépendance qui s'appliquent à la mission d'audit[6]. La norme ISA 220 reconnaît que l'équipe de mission est en droit de s'appuyer sur le système de contrôle qualité du cabinet pour s'acquitter de ses responsabilités quant au respect des procédures de contrôle qualité applicables à la mission dont elle est chargée, sauf indications contraires fournies par le cabinet ou d'autres parties.~~ Elle décrit également dans quels cas l'équipe de mission peut s'appuyer sur les politiques ou procédures du cabinet en ce qui concerne la gestion et l'atteinte de la qualité au niveau de la mission[7].

[…]

Jugement professionnel (Réf. : par. 16)

A27. L'exercice du jugement professionnel, en quelque cas particulier que ce soit, repose sur les faits et les circonstances connus de l'auditeur. Le recours à la consultation sur les points délicats ou litigieux au cours de l'audit, selon les exigences de la norme ISA 220 (révisée)[8], tant au sein de l'équipe de mission qu'auprès d'autres personnes ~~de tiers~~, membres du cabinet ou non, au niveau approprié, aide l'auditeur à prendre des décisions éclairées et raisonnables.

[…]

Éléments probants suffisants et appropriés et risque d'audit (Réf. : par. 5 et 17)

Caractère suffisant et approprié des éléments probants

A30. Les éléments probants sont nécessaires pour étayer l'opinion et le rapport de l'auditeur. Ils sont cumulatifs par nature et sont principalement obtenus au moyen des procédures d'audit mises en œuvre au cours de l'audit. Cependant, ils peuvent également comprendre des informations obtenues d'autres sources telles que les audits antérieurs (sous réserve que l'auditeur ait déterminé s'il est survenu depuis des changements susceptibles d'affecter la pertinence de ces informations pour l'audit en cours[9]) ou des informations obtenues par le cabinet dans le cadre de son processus d'acceptation ou de maintien de la relation client ou de la mission ~~les procédures de contrôle qualité appliquées par le cabinet pour l'acceptation ou le maintien d'une relation client~~. Les documents comptables de l'entité constituent une source importante d'éléments probants, parallèlement à d'autres sources internes ou externes à l'entité. Par ailleurs, certaines informations utilisables en tant qu'éléments probants peuvent avoir été produites par un employé expert ou un tiers expert dont l'entité a retenu les services. Les éléments probants comprennent à la fois les informations qui étayent et corroborent les assertions de la direction et les informations qui les contredisent. De plus, dans certains cas, l'absence d'informations (par exemple, le refus de la direction de fournir une déclaration requise) est prise en compte par l'auditeur, et constitue par conséquent un élément probant. La plupart des travaux qu'effectue l'auditeur en vue de se former une opinion consistent à recueillir et à évaluer des éléments probants.

[…]

~~6 Norme ISA 220, paragraphes 9 à 12.~~

7 Norme ISA 220 (révisée), paragraphe A10.

8 Norme ISA 220 (révisée), paragraphe ~~18~~35.

9 Norme ISA 315 (révisée en 2019), ~~*Compréhension de l'entité et de son environnement aux fins de l'identification et de l'évaluation*~~ *Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives*, paragraphe ~~9~~16.

Réalisation d'un audit conforme aux normes ISA

Contenu des normes ISA (Réf. : par. 19)

A64. Il peut arriver qu'une norme ISA précise, dans une partie distincte intitulée « définitions », le sens donné à certains termes dans les nomes ISA. Ces définitions visent à faciliter l'application et l'interprétation uniformes des normes ISA, mais ne sont pas censées avoir préséance sur les définitions qui ont pu être établies à d'autres fins dans un texte légal, réglementaire ou autre. À moins d'indications contraires, les termes définis ont le même sens dans toutes les normes ISA. Le Glossaire des termes relatifs aux normes internationales diffusé par le Conseil des normes internationales d'audit et d'assurance (IAASB) dans le *Manuel des prises de position internationales en matière de ~~contrôle~~ gestion de la qualité, d'audit, d'examen limité, d'autres missions d'assurance et de services connexes* publié par l'IFAC contient tous les termes définis dans les normes ISA. Il explique également d'autres termes utilisés dans les normes ISA, en vue de favoriser la cohérence et l'uniformité des interprétations et des traductions.

[…]

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

Introduction

Champ d'application de la présente norme ISA

1. La présente norme internationale d'audit (ISA) traite des responsabilités de l'auditeur en ce qui concerne l'obtention de l'accord de la direction et, le cas échéant, des responsables de la gouvernance sur les termes et conditions de la mission d'audit. Ces responsabilités comprennent celle de s'assurer que sont réunies certaines conditions préalables à la réalisation d'un audit, dont la responsabilité incombe à la direction et, le cas échéant, aux responsables de la gouvernance. La norme ISA 220 (révisée)[10] traite des aspects de l'acceptation d'une mission qui sont du ressort de l'auditeur. (Réf. : par. A1)

[…]

Exigences

[…]

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Champ d'application de la présente norme ISA (Réf. : par. 1)

A1. La norme ISQM 1[11] traite des responsabilités qui incombent au cabinet en ce qui concerne l'acceptation et le maintien de relations clients et de missions spécifiques.~~Un professionnel en exercice ne peut accepter une mission d'assurance, y compris une mission d'audit, que s'il considère que les règles de déontologie applicables, par exemple en matière d'indépendance et de compétence professionnelle, seront respectées et que la mission présente certaines caractéristiques[12].~~ Les

[10] Norme ISA 220 (révisée), ~~*Contrôle*~~ *Gestion de la qualité d'un audit d'états financiers*.

[11] Norme internationale de gestion de la qualité (ISQM) 1, *Gestion de la qualité par les cabinets qui réalisent des audits ou des examens limités d'états financiers, ou d'autres missions d'assurance ou de services connexes*, paragraphe 30.

~~[12] *Cadre conceptuel international pour les missions d'assurance*, paragraphe 17.~~

responsabilités de l'auditeur concernant les règles de déontologie pertinentes, y compris celles qui ont trait à l'indépendance, dans le contexte de l'acceptation d'une mission d'audit, pour autant qu'elles soient du ressort de l'auditeur, sont traitées dans la norme ISA 220 (révisée)[13]. La présente norme ISA traite des questions (ou conditions préalables) qui sont du ressort de l'entité et qui nécessitent un accord entre l'auditeur et la direction de l'entité.

[…]

Norme ISA 230, *Documentation de l'audit*

Introduction

[…]

Nature et utilité de la documentation de l'audit

[…]

3. La documentation de l'audit sert à plusieurs autres fins, dont les suivantes :

- aider l'équipe de mission dans la planification et la réalisation de l'audit ;
- aider les membres de l'équipe de mission qui sont chargés de la supervision à diriger et à superviser les travaux d'audit et à s'acquitter de leurs responsabilités concernant la revue des travaux conformément à la norme ISA 220 (révisée)[14] ;
- permettre à l'équipe de mission de rendre compte de ses travaux ;
- conserver un dossier des points importants pour les audits futurs ;
- permettre la mise en œuvre de revues de ~~contrôle~~ la qualité ~~de la mission et d'inspections~~ des missions[15], d'autres types de revues des missions[16] et d'activités de suivi dans le cadre du système de gestion de la qualité du cabinet~~, conformément à la NCCQ 1 [17]3 ou à des exigences à tout le moins aussi rigoureuses[18]~~ ;
- permettre la conduite d'inspections externes, conformément aux exigences des textes légaux, réglementaires ou autres applicables.

[…]

Exigences

[…]

---

[13] Norme ISA 220 (révisée), paragraphes ~~9 à 11~~16 à 21.

[14] Norme ISA 220 (révisée), ~~*Contrôle*~~ *Gestion de la qualité d'un audit d'états financiers*, paragraphes ~~15 à 17~~29 à 34.

[15] Norme internationale de gestion de la qualité (ISQM) 2, *Revues de la qualité des missions*.

[16] Norme ISQM 1, *Gestion de la qualité par les cabinets qui réalisent des audits ou des examens limités d'états financiers, ou d'autres missions d'assurance ou de services connexes*, paragraphe A135.

~~[17] Norme ISQC 1, *Contrôle qualité des cabinets réalisant des missions d'audit ou d'examen limité d'états financiers, ainsi que d'autres missions d'assurance et de services connexes*, paragraphes 32 et 33, 33 à 38, ainsi que 48.~~

~~[18] Norme ISA 220, paragraphe 2.~~

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

[…]

Documentation des procédures d'audit mises en œuvre et des éléments probants obtenus

Forme, contenu et étendue de la documentation (Réf. : par. 8)

[…]

Documentation de la conformité aux normes ISA (Réf. : alinéa 8 a))

[…]

A7. La documentation de l'audit atteste que l'audit est conforme aux normes ISA. Il n'est toutefois ni nécessaire ni faisable en pratique que l'auditeur consigne dans son dossier tous les points pris en considération ou tous les jugements professionnels portés au cours de l'audit. De plus, il n'est pas nécessaire que l'auditeur documente séparément, par exemple dans une liste de contrôle, le fait qu'il se soit conformé à une exigence lorsque cela ressort clairement des documents inclus dans le dossier d'audit. Par exemple :

- l'existence d'un plan de mission adéquatement documenté démontre que l'auditeur a planifié l'audit ;
- l'existence d'une lettre de mission signée dans le dossier d'audit démontre que l'auditeur s'est entendu sur les termes et conditions de la mission d'audit avec la direction ou, le cas échéant, les responsables de la gouvernance ;
- le fait que le rapport de l'auditeur contienne une opinion assortie d'une réserve appropriée sur les états financiers démontre que l'auditeur s'est conformé à l'exigence d'exprimer une opinion avec réserve dans les circonstances définies dans les normes ISA ;
- le dossier d'audit peut faire ressortir de plusieurs façons que l'auditeur s'est conformé aux exigences qui s'appliquent de manière générale tout au long de l'audit :
    - par exemple, il se peut qu'il n'existe pas de façon unique de documenter l'exercice de l'esprit critique, mais la documentation de l'audit peut néanmoins attester que l'auditeur a fait preuve de l'esprit critique exigé par les normes ISA. Ainsi, en ce qui concerne les estimations comptables, lorsque certains des éléments probants obtenus corroborent les assertions de la direction et que d'autres les contredisent, la documentation peut mentionner comment l'auditeur a évalué ces éléments probants. Par exemple, l'auditeur peut consigner en dossier les jugements professionnels qu'il a portés pour formuler une conclusion quant au caractère suffisant et approprié des éléments probants obtenus ;
    - de même, le fait que l'associé responsable de la mission a assumé la responsabilité de la direction~~,~~ et de la supervision des membres de l'équipe de mission, ainsi que de la revue de leurs travaux[19] ~~et de la réalisation de l'audit en conformité avec les normes ISA~~ peut être attesté de diverses façons dans la documentation de l'audit, notamment par la consignation d'informations ~~relatives à ses interventions aux moments opportuns dans certaines phases~~ qui montrent que la participation de l'associé responsable de la mission a été suffisante et appropriée lors de l'audit, par exemple ~~sa participation aux~~ les entretiens qui ont eu lieu entre celui-ci et d'autres ~~les~~ membres de l'équipe de mission

[19] Norme ISA 220 (révisée), paragraphe 29.

~~exigée par la norme ISA 315 (révisée en 2019)[20]~~.

[…]

A13. La norme ISA 220 (révisée) contient des exigences et des indications concernant la ~~exige que l'auditeur passe en revue les travaux d'audit effectués, dans le cadre de sa~~ revue de la documentation de l'audit[21]. L'obligation de consigner qui a passé en revue les travaux d'audit effectués n'implique pas que chaque feuille de travail doive contenir la preuve qu'elle a été passée en revue. Elle nécessite cependant d'indiquer dans la documentation quels travaux d'audit ont été passés en revue, par qui et à quelle date.

[…]

Questions relevées après la date du rapport de l'auditeur (Réf. : par. 13)

A20. À titre d'exemples de circonstances exceptionnelles, il y a les cas où, après la date de son rapport, l'auditeur prend connaissance de faits qui existaient à la date de son rapport et qui, s'ils avaient été connus à cette date, auraient pu entraîner une correction des états financiers ou l'expression d'une opinion modifiée dans son rapport[22]. Les modifications corrélatives de la documentation sont passées en revue conformément aux responsabilités en matière de revue énoncées dans la norme ISA 220 (révisée)[23]~~, l'associé responsable de la mission assumant la responsabilité ultime de ces modifications~~.

Constitution du dossier d'audit définitif (Réf. : par. 14 à 16)

A21. Selon la norme ISQ~~C~~M 1 (ou des exigences nationales à tout le moins aussi rigoureuses), les cabinets sont tenus ~~d'établir~~ de se fixer, dans le contexte de leur système de gestion de la qualité, un objectif en matière de qualité visant à ce que la documentation de la mission soit constituée sans délai indu après la date du rapport de mission ~~des politiques et procédures pour que la constitution des dossiers d'audit soit achevée en temps opportun~~[24]. ~~La constitution du dossier d'audit définitif est normalement achevée dans un~~ Un délai d'au plus 60 jours à compter de la date du rapport de l'auditeur est normalement considéré comme un délai approprié pour la constitution du dossier d'audit définitif[25].

[…]

A23. Selon la norme ISQ~~C~~M 1 (ou des exigences nationales à tout le moins aussi rigoureuses), les cabinets sont tenus ~~d'établir~~ de se fixer, dans le contexte de leur système de gestion de la qualité, un objectif en matière de qualité visant à ce que la documentation de la mission soit conservée et maintenue ~~des politiques et procédures concernant la conservation de la documentation~~ de façon appropriée pour répondre à leurs besoins et pour respecter les exigences légales et réglementaires ainsi que les règles de déontologie pertinentes, ou les normes professionnelles~~des missions~~[26]. Le

---

~~[20] Norme ISA 315 (révisée en 2019), *Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives*, paragraphes 17 et 18.~~

[21] Norme ISA 220 (révisée), paragraphes ~~17~~29 à 34.

[22] Norme ISA 560, *Événements postérieurs à la date de clôture*, paragraphe 14.

[23] Norme ISA 220 (révisée), paragraphes ~~16~~29 à 34.

[24] Norme ISQ~~C~~M 1, ~~paragraphe 45~~alinéa 31 f).

[25] Norme ISQ~~C~~M 1, paragraphe ~~A54~~A83.

[26] Norme ISQ~~C~~M 1, ~~paragraphe 47~~alinéa 31 f).

délai de conservation de la documentation des missions d'audit est ordinairement d'au moins cinq ans à compter de la date du rapport de l'auditeur, ou de la date du rapport de l'auditeur sur les états financiers du groupe, le cas échéant, si cette dernière ~~date~~ est plus tardive[27].

A24. À titre d'exemples de circonstances dans lesquelles l'auditeur peut juger nécessaire d'apporter des modifications ou des compléments d'information à la documentation de l'audit après l'achèvement de la constitution du dossier d'audit, il y a les cas où il est nécessaire de clarifier la documentation par suite de commentaires reçus au cours ~~d'inspections~~ d'activités de suivi ~~menées par des membres du cabinet~~ ou d'inspections externes~~par des tiers~~.

Annexe (Réf. : par. 1)

Autres normes ISA contenant des exigences spécifiques en matière de documentation

La présente annexe contient une liste des paragraphes d'autres normes ISA qui contiennent des exigences spécifiques en matière de documentation. Cette liste ne saurait se substituer à la prise en considération des exigences ainsi que des modalités d'application et autres commentaires explicatifs les concernant qui sont formulés dans les normes ISA.

- Norme ISA 210, *Accord sur les termes et conditions d'une mission d'audit*, paragraphes 10 à 12
- Norme ISA 220 (révisée), ~~*Contrôle*~~ *Gestion de la qualité d'un audit d'états financiers*, ~~paragraphes 24 et 25~~paragraphe 41

[…]

Norme ISA 250 (révisée), *Prise en compte des textes légaux et réglementaires dans un audit d'états financiers*

Introduction

[…]

Exigences

[…]

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

[…]

Appréciation des conséquences des cas identifiés ou suspectés de non-conformité (Réf. : par. 22)

[…]

A25. Dans certaines circonstances, l'auditeur peut envisager de démissionner, lorsqu'une telle démission est permise par les textes légaux ou réglementaires, par exemple si la direction ou les responsables de la gouvernance ne prennent pas les mesures correctives qu'il considère comme appropriées dans les circonstances, ou si les cas identifiés ou suspectés de non-conformité soulèvent des questions quant à l'intégrité de la direction ou des responsables de la gouvernance, même lorsqu'il s'agit de cas de non-conformité qui ne sont pas significatifs par rapport aux états financiers. L'auditeur peut juger utile d'obtenir un avis juridique pour déterminer s'il convient de démissionner. Si tel est le cas,

[27] Norme ISQ~~C~~M 1, paragraphe ~~A61~~A85.

sa démission ne saurait dégager l'auditeur des responsabilités qui lui incombent en vertu des textes légaux ou réglementaires ou des règles de déontologie pertinentes, soit de répondre aux cas identifiés ou suspectés de non-conformité. En outre, le paragraphe ~~A9~~ A55 de la norme ISA 220 (révisée)[28] indique que certaines règles de déontologie peuvent exiger que le prédécesseur fournisse à l'auditeur successeur pressenti, si ce dernier en fait la demande, des informations concernant la non-conformité aux textes légaux et réglementaires.

[…]

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

Introduction

[…]

Exigences

[…]

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

[…]

Questions à communiquer

[…]

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

[…]

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

[…]

A28. Dans la mesure où les alinéas 16 a) à 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~~ de la revue de la qualité de la mission désigné, le cas échéant, ou dont ce dernier a tenu compte~~, conformément à la norme ISA 220~~[29].

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~~ ayant trait à l'indépendance, qui s'appliquent aux missions d'audit d'états financiers[30].

---

[28] Norme ISA 220 (révisée), ~~*Contrôle*~~ *Gestion de la qualité d'un audit d'états financiers*.

~~[29] Norme ISA 220, *Contrôle qualité d'un audit d'états financiers*, paragraphes 19 à 22 et A23 à A32.~~

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

Annexe 1

(Réf. : par. 3)

Exigences spécifiques énoncées dans la norme ISQ~~C~~M 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 ISQ~~C~~M 1[31] 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 ISQ~~C~~M 1, *~~Contrôle~~ Gestion de la qualité ~~des~~ par les cabinets ~~réalisant~~ qui réalisent des ~~missions d'~~audits ou ~~d'~~des examens limités d'états financiers, ~~et~~ ou d'autres missions d'assurance ~~et~~ ou de services connexes*, alinéa ~~30 a)~~34 e)

[…]

Norme ISA 300, *Planification d'un audit d'états financiers*

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 planifier un audit d'états financiers. Bien que la norme ait été élaborée en fonction d'audits récurrents, elle comporte une section consacrée aux éléments additionnels à prendre en considération dans le cas d'un audit initial.

~~Rôle et calendrier de la planification~~

2. La planification d'un audit d'états financiers implique l'établissement d'une stratégie générale d'audit et l'élaboration d'un plan de mission. Le fait de planifier adéquatement l'audit, conformément à la présente norme ISA, et de gérer la qualité au niveau de la mission, conformément à la norme ISA 220 (révisée),~~Une planification adéquate de l'audit~~ est avantageux~~se~~ pour plusieurs raisons. Par exemple, cela~~, dont les suivantes~~ : (Réf. : par. ~~A1~~ A0 à A3)

   - ~~elle~~ aide l'auditeur à porter une attention particulière aux aspects importants de l'audit ;
   - ~~elle~~ aide l'auditeur à identifier et à résoudre les problèmes potentiels en temps opportun ;
   - ~~elle~~ aide l'auditeur à organiser et à gérer correctement la mission d'audit de manière à ce qu'elle soit réalisée avec efficacité et efficience ;
   - ~~elle~~ aide à choisir, pour constituer l'équipe de mission, des personnes dont les capacités et la compétence sont d'un niveau approprié pour répondre aux risques prévus, et à répartir adéquatement les travaux entre les membres de l'équipe ;
   - ~~elle~~ facilite la direction et la supervision des membres de l'équipe et la revue de leurs travaux ;
   - ~~elle~~ facilite, le cas échéant, la coordination des travaux effectués par les auditeurs des composantes du groupe et par les experts.

---

[31] Norme ISQ~~C~~M 1, *~~Contrôle~~ Gestion de la qualité ~~des~~ par les cabinets ~~réalisant~~ qui réalisent des ~~missions d'~~audits ou ~~d'~~des examens limités d'états financiers, ou ~~et~~ d'autres missions d'assurance ~~et~~ ou de services connexes*.

[…]

Exigences

[…]

Activités préliminaires à la planification de la mission

6. L'auditeur doit, au début de chaque mission d'audit :

   a) mettre en œuvre les procédures exigées par la norme ISA 220 (révisée) relativement à l'acceptation et au maintien de la relation client et de la mission d'audit ~~envisagée~~[32] ;

   b) évaluer le respect des règles de déontologie pertinentes, y compris celles qui ont trait à l'indépendance, conformément à la norme ISA 220 (révisée)[33] ;

   c) s'entendre avec le client sur les termes et conditions de la mission, comme l'exige la norme ISA 210[34]. (Réf. : par. A5 à A7)

Planification de l'audit

[…]

8. Lorsqu'il établit sa stratégie générale d'audit, l'auditeur doit prendre en considération les informations obtenues en application des exigences de la norme ISA 220 (révisée) et :

   a) identifier les caractéristiques de la mission qui en définissent l'étendue ;

   b) s'assurer des objectifs de communication et de rapport pour la mission, afin de planifier le calendrier des travaux ainsi que la nature des communications requises ;

   c) prendre en considération les facteurs qui, selon son jugement professionnel, sont importants pour orienter les travaux de l'équipe de mission ;

   d) prendre en considération les résultats des activités préliminaires à la planification et, s'il y a lieu, se demander si la connaissance acquise lors d'autres missions réalisées auprès de l'entité par l'associé responsable de la mission est pertinente ;

   e) déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des ressources nécessaires pour ~~effectuer~~ réaliser la mission[35]. (Réf. : par. A8 à A11)

9. L'auditeur doit élaborer un plan de mission, lequel doit comporter une description :

   a) de la nature, du calendrier et de l'étendue de la direction et de la supervision prévues des membres de l'équipe de mission, ainsi que de la revue de leurs travaux ; (Réf. : par. A16 et A17)

   ~~a~~b) de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures d'évaluation des risques qu'il prévoit de mettre en œuvre, conformément à la norme ISA 315 (révisée en 2019)[36] ;

---

32 Norme ISA 220 (révisée), ~~*Contrôle*~~ *Gestion de la qualité d'un audit d'états financiers*, paragraphes ~~12 et 13~~22 à 24.

33 Norme ISA 220 (révisée), paragraphes ~~9 à 11~~16 à 21.

34 Norme ISA 210, *Accord sur les termes et conditions d'une mission d'audit*, paragraphes 9 à 13.

35 Norme ISA 220 (révisée), paragraphe 25.

36 Norme ISA 315 (révisée en 2019), *Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives.*

~~b~~c) de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures d'audit complémentaires qu'il prévoit de mettre en œuvre au niveau des assertions, conformément à la norme ISA 330[37] ;

~~c~~d) des autres procédures d'audit qu'il prévoit de mettre en œuvre et qui sont requises pour que la mission soit réalisée en conformité avec les normes ISA. (Réf. : par. A12 à A14)

[…]

~~11. L'auditeur doit planifier la nature, le calendrier et l'étendue de la direction et de la supervision des membres de l'équipe, ainsi que de la revue de leurs travaux. (Réf. : par. A16 et A17)~~

Documentation

12. L'auditeur doit consigner dans la documentation de l'audit[38] :

a) la stratégie générale d'audit ;

b) le plan de mission ;

c) les modifications importantes apportées au cours de la mission à la stratégie générale d'audit et au plan de mission, y compris à la nature, au calendrier et à l'étendue de la direction et de la supervision prévues des membres de l'équipe de mission, et de la revue de leurs travaux[39], ainsi que les raisons de ces modifications. (Réf. : par. A18 à A21)

Éléments additionnels à prendre en considération dans le cas d'un audit initial

13. L'auditeur doit, avant le début d'un audit initial :

a) mettre en œuvre les procédures exigées par la norme ISA 220 (révisée) relativement à l'acceptation de ~~la~~ relations clients et de ~~la~~ missions d'audit ~~envisagée~~[40] ;

b) communiquer avec son prédécesseur, en cas de changement d'auditeur, conformément aux règles de déontologie pertinentes. (Réf. : par. A22)

[…]

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

A0. La norme ISA 220 (révisée) traite des responsabilités particulières de l'auditeur concernant la gestion de la qualité au niveau de la mission dans un audit d'états financiers, et des responsabilités connexes de l'associé responsable de la mission. Les informations obtenues en application des exigences de la norme ISA 220 (révisée) sont pertinentes lorsqu'il s'agit d'appliquer la présente norme ISA. Par exemple, selon la norme ISA 220 (révisée), l'associé responsable de la mission doit déterminer que des ressources suffisantes et appropriées sont affectées à la mission ou mises à la disposition de l'équipe de mission, compte tenu de la nature et des circonstances de la mission d'audit. Or, cette information est directement pertinente lorsqu'il s'agit de déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des ressources nécessaires à la réalisation de la mission pour établir la stratégie générale, comme l'exige le paragraphe 8 de la présente norme ISA.

---

37 Norme ISA 330, *Réponses de l'auditeur à l'évaluation des risques*.

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

39 Norme ISA 220 (révisée), paragraphes 30, A91 et A92.

40 Norme ISA 220 (révisée), paragraphes ~~12 et 13~~22 à 24.

Rôle et calendrier de la planification (Réf. : par. 2)

A1. La nature et l'étendue du processus de planification varient en fonction de la taille et de la complexité de l'entité, de l'expérience que les membres clés de l'équipe de mission ont acquise antérieurement auprès de l'entité et de l'évolution des circonstances au cours de la mission. Lors de la planification de l'audit, l'auditeur peut avoir recours à des techniques et à des outils de gestion de projets. La norme ISA 220 (révisée)[41] traite de la façon dont ces techniques et outils peuvent aider l'équipe de mission à gérer la qualité de la mission.

[…]

A3. L'auditeur peut décider de s'entretenir avec la direction de l'entité de certaines questions relatives à la planification afin de ~~faciliter le déroulement et la gestion de la mission~~ mieux pouvoir gérer et atteindre la qualité au niveau de la mission (par exemple, dans le but de coordonner la mise en œuvre de certaines des procédures d'audit prévues avec les travaux du personnel de l'entité). Même si de tels entretiens sont fréquents, la responsabilité de la stratégie générale d'audit et du plan de mission appartient en définitive à l'auditeur. Lorsqu'il est question, dans ces entretiens, d'éléments de la stratégie générale d'audit ou du plan de mission, il faut veiller à ne pas compromettre l'efficacité de l'audit. Ainsi, le fait de s'entretenir avec la direction de la nature et du calendrier de procédures d'audit bien définies peut compromettre l'efficacité de la mission en rendant ces procédures trop prévisibles.

[…]

Activités préliminaires à la planification de la mission (Réf. : par. 6)

A5. Le fait d'effectuer au début de la mission d'audit les activités préliminaires à la planification qui sont précisées au paragraphe 6 aide l'auditeur à identifier et à évaluer les événements ou circonstances susceptibles d'avoir une incidence négative sur sa capacité ~~de planifier et de réaliser la mission~~ de gérer et d'atteindre la qualité au niveau de la mission conformément à la norme ISA 220 (révisée).

A6. Ces activités préliminaires permettent notamment à l'auditeur de ~~s'assurer que~~ planifier la mission d'audit ~~à planifier en est une pour laquelle~~ de manière à pouvoir, par exemple :

- ~~il~~ conserver l'indépendance et les capacités nécessaires à la réalisation de la mission ;
- s'assurer que l'intégrité de la direction ne soulève pas de questions susceptibles d'amener l'auditeur à ne pas souhaiter le maintien de la mission ;
- s'assurer qu'il n'y a pas de malentendu avec le client quant aux termes et conditions de la mission.

~~A7. Le maintien de la relation client et le respect des règles de déontologie pertinentes, y compris celles ayant trait à l'indépendance, sont des points auxquels l'auditeur reste attentif tout au long de la mission d'audit, à mesure qu'apparaissent de nouvelles conditions ou qu'évoluent les circonstances.~~ Du fait que les procédures initiales relatives au maintien de la mission d'audit et à l'évaluation du respect des règles de déontologie pertinentes (y compris celles ~~ayant~~ qui ont trait à l'indépendance) sont mises en œuvre au début de la mission, elles sont achevées avant que soient effectuées les autres activités importantes de la mission d'audit en cours. Dans le cas des audits récurrents, ces

[41] Norme ISA 220 (révisée), paragraphes A73 et A74.

procédures préliminaires sont souvent mises en œuvre peu de temps après (ou à l'occasion de) l'achèvement de l'audit précédent.

Planification de l'audit

La stratégie générale d'audit (Réf. : par. 7 et ~~à~~ 8)

A8. ~~L'établissement de~~ Le processus qui consiste à établir la stratégie générale d'audit ~~aide notamment l'auditeur à prévoir~~, sous réserve des résultats des ~~ses~~ procédures d'évaluation des risques mises en œuvre par l'auditeur, peut porter sur des éléments tels que :

- la nature des ~~les~~ ressources (humaines, technologiques ou intellectuelles) à déployer pour des aspects particuliers de l'audit, par exemple le recours ~~aux~~ à des membres expérimentés de l'équipe ~~ayant une expérience appropriée~~ pour les aspects présentant un risque élevé ou le recours à des experts pour traiter les questions complexes ;
- l'ampleur des ressources à affecter à des aspects particuliers de l'audit, par exemple le nombre de membres de l'équipe qui seront présents à la prise d'inventaire physique ~~des~~ d'une entité à établissements ~~significatifs~~ multiples, l'étendue de la revue du travail des autres auditeurs dans le cas d'un audit de groupe, ou la part du budget d'heures allouée pour les aspects présentant un risque élevé ;
- quand ces ressources seront déployées, par exemple dans le cadre des travaux d'audit anticipés ou aux principales dates de coupure ;
- la façon dont ces ressources seront ~~gérées,~~ dirigées, ~~et~~ supervisées ou utilisées. ~~(par~~ Par exemple, les dates auxquelles se tiendront les réunions préparatoires de l'équipe ainsi que les réunions de compte rendu de mission~~)~~, et la manière dont se fera la revue des dossiers par l'associé responsable de la mission et le directeur de mission (par exemple, chez le client ou ailleurs)~~, et si des revues de contrôle qualité de la mission sont nécessaires~~.

A8A. La norme ISA 220 (révisée) contient des exigences et des indications concernant les ressources affectées à la mission et la réalisation des missions (y compris la direction et la supervision des membres de l'équipe de mission, ainsi que la revue de leurs travaux).

[…]

Direction, supervision et revue (Réf. : par. 11)

A16. La norme ISA 220 (révisée) traite de la responsabilité de l'associé responsable de la mission à l'égard de la nature, du calendrier et de l'étendue de la direction et de la supervision des membres de l'équipe de mission, ainsi que de la revue de leurs travaux[42]. ~~La nature, le calendrier et l'étendue de la direction et de la supervision des membres de l'équipe de mission, ainsi que de la revue de leurs travaux, varient en fonction de nombreux facteurs, dont les suivants :~~

- ~~la taille et la complexité de l'entité ;~~
- ~~le volet de l'audit en cause ;~~
- ~~le résultat de l'évaluation des risques d'anomalies significatives (par exemple, une révision à la hausse du risque d'anomalies significatives pour un aspect donné de l'audit nécessite ordinairement une augmentation de l'étendue et de la fréquence de la direction et de la~~

[42] Norme ISA 220 (révisée), paragraphes 29 à 31.

~~supervision des membres de l'équipe de mission et une revue plus détaillée de leurs travaux) ;~~

- ~~les capacités et la compétence de chaque membre de l'équipe effectuant les travaux d'audit.~~

~~La norme ISA 220 donne de plus amples précisions sur la direction, la supervision et la revue des travaux d'audit[43].~~

~~Considérations propres aux petites entités~~

~~A17. Si l'audit est réalisé entièrement par l'associé responsable de la mission, les questions concernant la direction et la supervision des membres de l'équipe de mission et la revue de leurs travaux ne se posent pas. L'associé responsable de la mission est alors à même de connaître tous les problèmes importants, ayant lui-même réalisé tous les aspects de l'audit. Se faire une opinion objective sur la validité des jugements portés au cours de l'audit peut cependant présenter des problèmes pratiques lorsqu'une même personne effectue tout le travail. Si des questions particulièrement complexes ou inhabituelles se présentent et que l'audit est mené par un professionnel exerçant à titre individuel, il peut donc être souhaitable que celui-ci prévoie de consulter d'autres auditeurs possédant une expérience adéquate ou le corps professionnel dont il est membre.~~

Documentation (Réf. : par. 12)

A18. La documentation de la stratégie générale d'audit ~~porte sur les~~ permet de garder une trace des décisions clés qui ont été ~~considérées comme nécessaires pour planifier correctement l'audit et pour~~ prises concernant la gestion de la qualité au niveau de la mission et de communiquer les questions importantes à l'équipe de mission. L'auditeur peut, par exemple, résumer la stratégie générale d'audit dans un mémorandum qui mentionne les décisions clés concernant l'étendue, le calendrier et la conduite de l'ensemble de l'audit.

[…]

A20A. La documentation de la direction et de la supervision des membres de l'équipe de mission, ainsi que de la revue de leurs travaux selon la norme ISA 220 (révisée) peut également permettre de garder une trace des changements importants apportés à l'approche prévue en ce qui concerne la nature, le calendrier et l'étendue de la direction, de la supervision et de la revue.

[…]

Éléments additionnels à prendre en considération dans le cas d'un audit initial (Réf. : par. 13)

A22. Qu'il s'agisse d'une mission initiale ou récurrente, l'objet et le but de la planification de l'audit sont les mêmes. Cependant, dans le cas d'un audit initial, il se peut que l'auditeur ait besoin d'étendre les activités de planification du fait qu'il n'a généralement pas acquis auprès de l'entité l'expérience antérieure que l'on prend en considération lors de la planification d'une mission récurrente. Dans le cas d'un audit initial, voici des points additionnels dont l'auditeur peut tenir compte dans l'établissement de la stratégie générale d'audit et du plan de mission :

- les accords à intervenir avec l'auditeur précédent, par exemple pour revoir ses dossiers de travail, à moins que les textes légaux ou réglementaires ne l'interdisent ;
- les problèmes importants (y compris ceux portant sur l'application des principes comptables

~~[43] Norme ISA 220, paragraphes 15 à 17.~~

ou des normes d'audit et de rapport) ayant fait l'objet d'entretiens avec la direction lorsque l'auditeur a été choisi, la communication de ces problèmes aux responsables de la gouvernance et leur incidence sur la stratégie générale d'audit et le plan de mission ;

- les procédures d'audit nécessaires pour obtenir des éléments probants suffisants et appropriés concernant les soldes d'ouverture[44] ;
- les autres ~~procédures requises par le système de contrôle qualité du~~ réponses conçues et mises en œuvre par le cabinet dans le cas d'une mission d'audit initiale (par exemple, le système de ~~contrôle~~ gestion de la qualité du cabinet peut ~~exiger~~ comprendre des réponses qui exigent qu'un autre associé ou une personne ~~d'expérience~~ ayant l'autorité appropriée passe en revue la stratégie générale d'audit avant que des procédures d'audit importantes soient entreprises, ou les rapports avant qu'ils soient délivrés).

Annexe

(Réf. : par. 7, 8 et A8 à A11)

Éléments à prendre en considération pour l'établissement de la stratégie générale d'audit

La présente annexe contient des exemples d'éléments que l'auditeur peut prendre en considération aux fins de gestion de la qualité au niveau de la mission ~~lors de l'établissement de la stratégie générale d'audit~~. Beaucoup de ces éléments auront ~~aussi~~ une incidence sur sa stratégie générale d'audit et son plan de mission détaillé. Les exemples fournis couvrent une vaste gamme d'éléments applicables à un grand nombre de missions. Bien que d'autres normes ISA puissent exiger la prise en compte de certains des éléments dont il est question ci-dessous, tous ne sont pas pertinents pour toutes les missions d'audit et la liste n'est pas nécessairement exhaustive.

Nature, calendrier et étendue des ressources

- Les ressources humaines, technologiques et intellectuelles affectées à la mission ou mises à la disposition de l'équipe de mission (par exemple la constitution de l'équipe de mission ~~choix des membres de l'équipe de mission (y compris, lorsque c'est nécessaire, le choix du responsable du contrôle qualité pour la mission)~~ et la répartition des travaux d'audit entre les membres de l'équipe, y compris l'affectation de membres de l'équipe suffisamment expérimentés aux aspects de l'audit susceptibles de présenter les risques d'anomalies significatives les plus élevés).
- L'établissement du budget de la mission, compte tenu du temps approprié à consacrer aux aspects de l'audit susceptibles de présenter les risques d'anomalies significatives les plus élevés.

[…]

[44] Norme ISA 510, *Audit initial — Soldes d'ouverture*.

Norme ISA 315 (révisée en 2019)

[…]

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

[…]

Procédures d'évaluation des risques et activités connexes (Réf. : par. 13 à 18)

[…]

Informations provenant d'autres sources (Réf. : par. 15)

[…]

Autres sources pertinentes

A38. Voici des exemples d'autres sources d'information pertinentes :

- les procédures mises en œuvre par l'auditeur relativement à l'acceptation ou au maintien de la relation client ou de la mission d'audit, en application de la norme ISA 220 (révisée)[45], ainsi que les conclusions auxquelles elles ont abouti ;

[…]

Facteurs sectoriels, facteurs réglementaires et autres facteurs externes (Réf. : sous-alinéa 19 a)ii))

Facteurs sectoriels

[…]

A69. Le secteur dans lequel l'entité exerce ses activités peut donner lieu à des risques d'anomalies significatives spécifiques en raison de la nature même des activités ou du niveau de réglementation.

> **Exemple :**
>
> Dans le secteur de la construction, certains contrats à long terme peuvent nécessiter des estimations importantes des produits et des charges qui donnent lieu à des risques d'anomalies significatives. Dans ce cas, il importe que l'équipe de mission compte des membres possédant ~~des connaissances et une expérience pertinentes et suffisante~~ la compétence et les capacités appropriées[46].

[…]

Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives (Réf. : par. 28 à 37)

Évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions

---

[45] Norme ISA 220 (révisée), ~~*Contrôle*~~ *Gestion de la qualité d'un audit d'états financiers*, paragraphes ~~12~~22 à 24.

[46] Norme ISA 220 (révisée), paragraphes ~~14~~25 à 28.

[…]

Risques importants (Réf. : par. 32)

Raisons pour lesquelles l'auditeur identifie les risques importants et leur incidence sur l'audit

A218. L'identification des risques importants permet à l'auditeur d'accorder une plus grande attention aux risques qui se situent dans la partie supérieure de l'échelle, grâce à la mise en œuvre de certaines réponses requises. Par exemple :

- […]
- la revue de la documentation de l'audit par l'associé responsable de la mission, en temps opportun à des stades appropriés au cours de l'audit, permet la résolution des questions importantes, notamment des risques importants, dans un délai approprié, au plus tard à la date du rapport de l'auditeur, à la satisfaction de l'associé responsable de la mission[47] ;

[…]

Norme ISA 500, *Éléments probants*

[…]

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

[…]

Éléments probants suffisants et appropriés (Réf. : par. 6)

[…]

A5. Les éléments probants sont nécessaires pour étayer l'opinion et le rapport de l'auditeur. Ils ~~Les éléments probants~~ sont cumulatifs par nature et sont principalement obtenus au moyen des procédures mises en œuvre au cours de l'audit. Cependant, ils peuvent également comprendre des informations obtenues d'autres sources telles que les audits antérieurs (sous réserve que l'auditeur ait évalué si, en tant qu'éléments probants pour l'audit en cours, ces informations demeurent pertinentes et fiables[48]) ou des informations obtenues par le cabinet dans le cadre de son processus d'acceptation ou de maintien de la relation client ou de la mission ~~les procédures de contrôle qualité appliquées par le cabinet pour l'acceptation ou le maintien d'une relation client~~. Les documents comptables de l'entité constituent une source importante d'éléments probants, parallèlement à d'autres sources internes ou externes à l'entité. Par ailleurs, certaines informations utilisables en tant qu'éléments probants peuvent avoir été produites à partir des travaux d'un expert choisi par la direction. Les éléments probants comprennent à la fois les informations qui étayent et corroborent les assertions de la direction et les informations qui les contredisent. De plus, dans certains cas, l'absence d'information (par exemple, le refus de la direction de fournir une déclaration requise) est une information en elle-même pour l'auditeur, et constitue par conséquent un élément probant.

---

[47] Norme ISA 220 (révisée), paragraphes ~~17 et A19~~32 et A87 à A89.

[48] Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphe 16.

[…]

Informations à utiliser comme éléments probants

Pertinence et fiabilité (Réf. : par. 7)

A30. Comme il est décrit au paragraphe A1, même si les éléments probants sont principalement obtenus au moyen des procédures mises en œuvre au cours de l'audit, ils peuvent également comprendre des informations obtenues d'autres sources, par exemple les audits antérieurs, ainsi que des informations qui ont été obtenues par le cabinet soit dans le cadre de son processus d'acceptation ou de maintien de la relation client ou de la mission, soit dans l'exercice ~~dans certaines circonstances, les procédures de contrôle qualité appliquées par le cabinet pour l'acceptation ou le maintien d'une relation client et le fait de s'acquitter~~ de certaines responsabilités additionnelles prévues dans les ~~conformément aux~~ textes légaux ou réglementaires ou ~~aux~~ dans les règles de déontologie pertinentes (à l'égard de la non-conformité de l'entité aux textes légaux et réglementaires, par exemple). La qualité de tous les éléments probants est fonction de la pertinence et de la fiabilité des informations dont ils proviennent.

[…]

Norme ISA 540 (révisée), *Audit des estimations comptables et des informations y afférentes*

Introduction

[…]

Exigences

[…]

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

[…]

Procédures d'évaluation des risques et activités connexes

Compétences ou connaissances spécialisées (Réf. : par. 15)

A61. Pour déterminer si l'équipe de mission a besoin de compétences ou de connaissances spécialisées, l'auditeur peut prendre en considération des facteurs tels que[49] :

- la nature des estimations comptables se rapportant à un secteur d'activité particulier (par exemple, un gisement minier, des actifs agricoles, des instruments financiers complexes, des passifs d'assurance) ;

[…]

[49] Norme ISA 220 (révisée), ~~*Contrôle*~~ *Gestion de la qualité d'un audit d'états financiers*, paragraphes 25 et 26, ~~14~~ et norme ISA 300, *Planification d'un audit d'états financiers*, alinéa 8 e).

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

Introduction

Champ d'application

[…]

4. Selon la norme ISA 220 (révisée)[50], l'associé responsable de l'audit du groupe est tenu de ~~s'assurer~~ déterminer que ceux qui réalisent l'audit du groupe, y compris les auditeurs des composantes, ont ~~possèdent~~ collectivement la compétence et les capacités ~~nécessaires~~ appropriées, notamment suffisamment de temps. L'associé responsable de l'audit du groupe est également responsable de la direction~~,~~ et de la supervision des membres de l'équipe affectée à l'audit du groupe, ainsi que de la revue de leurs travaux[51]~~et de la réalisation de l'audit du groupe~~.

5. L'associé responsable de l'audit du groupe applique les exigences de la norme ISA 220 (révisée), que les travaux sur les informations financières d'une composante soient réalisés par l'équipe affectée à l'audit du groupe ou par l'auditeur de la composante. La présente norme ISA a pour but d'aider l'associé responsable de l'audit du groupe à satisfaire aux exigences de la norme ISA 220 (révisée) lorsque des travaux sur les informations financières des composantes sont réalisés par les auditeurs des composantes.

[…]

Exigences

12. Lors de l'application de la norme ISA 220 (révisée), l'associé responsable de l'audit du groupe doit déterminer s'il peut raisonnablement s'attendre à obtenir, relativement au processus de consolidation et aux informations financières des composantes, des éléments probants suffisants et appropriés pour permettre de fonder l'opinion sur les états financiers du groupe. À cette fin, l'équipe affectée à l'audit du groupe doit acquérir une compréhension du groupe, de ses composantes et de leurs environnements qui soit suffisante pour déterminer quelles composantes sont susceptibles d'être importantes. Lorsque des auditeurs des composantes réalisent des travaux sur les informations financières des composantes, l'associé responsable de l'audit du groupe doit juger si l'équipe affectée à l'audit du groupe sera à même d'intervenir dans les travaux des auditeurs des composantes dans la mesure nécessaire pour obtenir des éléments probants suffisants et appropriés. (Réf. : par. A10 à A12)

[…]

Norme ISA 610 (révisée en 2013), *Utilisation des travaux des auditeurs internes*

[…]

Exigences

[…]

---

[50] Norme ISA 220 (révisée), ~~*Contrôle*~~ *Gestion de la qualité d'un audit d'états financiers*, paragraphes ~~14 et 15~~25 et 26.

[51] Norme ISA 220 (révisée), paragraphes 29 à 31.

Recours à l'assistance directe des auditeurs internes

[…]

34. L'auditeur doit diriger, superviser et passer en revue les travaux réalisés par les auditeurs internes dans le cadre de la mission, conformément à la norme ISA 220 (révisée)[52]. À cette fin :

    a) la nature, le calendrier et l'étendue de la direction, de la supervision et de la revue doivent tenir compte du fait que les auditeurs internes ne sont pas indépendants de l'entité et être fonction des résultats de l'évaluation des facteurs énumérés au paragraphe 29 de la présente norme ISA ;

    b) les procédures de revue doivent comprendre le contrôle, par l'auditeur externe, des éléments probants obtenus dans le cadre de certains des travaux effectués par les auditeurs internes.

    La direction, la supervision et la revue, par l'auditeur externe, des travaux réalisés par les auditeurs internes doivent être suffisantes pour ~~le convaincre que~~ lui permettre de déterminer que les auditeurs internes ont obtenu des éléments probants suffisants et appropriés pour étayer les conclusions tirées de ces travaux. (Réf. : par. A40 et A41)

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

[…]

Détermination de la pertinence de l'utilisation des travaux de la fonction d'audit interne, des secteurs de l'audit concernés et de l'étendue de l'utilisation

Évaluation de la fonction d'audit interne

[…]

Adoption d'une approche systématique et rigoureuse (Réf. : alinéa 15 c))

[…]

A11. Parmi les facteurs qui peuvent affecter la détermination que fait l'auditeur externe de l'adoption ou non par la fonction d'audit interne d'une approche systématique et rigoureuse, il y a les suivants :

- l'existence, le caractère adéquat et l'utilisation de procédures d'audit interne ou d'indications documentées portant sur des secteurs de l'audit tels que les évaluations des risques, les programmes de travail, la documentation et les rapports, et dont la nature et l'étendue sont cohérentes avec la taille et la situation de l'entité ;
- l'existence de politiques et procédures appropriées de contrôle qualité au sein de la fonction d'audit interne, par exemple ~~comme~~ celles qui ~~sont prévues dans la NCCQ 1[53], qui pourraient être appliquées au sein d'~~ seraient applicables à une fonction d'audit interne (comme celles ~~ayant~~ qui ont trait au leadership ~~à l'encadrement~~, aux ressources humaines et à la réalisation des missions), ou d'exigences en matière de contrôle qualité énoncées dans des normes établies par des corps professionnels pertinents pour les auditeurs internes. De tels corps

[52] Norme ISA 220 (révisée), ~~*Contrôle*~~ *Gestion de la qualité d'un audit d'états financiers*.

~~[53] Norme ISQC 1, *Contrôle qualité des cabinets réalisant des missions d'audit ou d'examen limité d'états financiers et d'autres missions d'assurance et de services connexes*.~~

peuvent également établir d'autres exigences appropriées telles que l'obligation de réaliser périodiquement des évaluations externes de la qualité.

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

Introduction

Champ d'application

[…]

2. La présente norme ISA ne traite pas :

   a) des situations où l'équipe de mission comprend un membre, ou consulte une personne physique ou une organisation, possédant une expertise dans un domaine spécialisé de la comptabilité ou de l'audit, ce dont traite la norme ISA 220 (révisée)[54] ;

   b) de l'utilisation par l'auditeur des travaux effectués par une personne physique ou une organisation possédant une expertise dans un domaine autre que la comptabilité ou l'audit et dont les travaux dans ce domaine sont utilisés par l'entité afin de l'aider dans la préparation des états financiers (un expert choisi par la direction), ce dont traite la norme ISA 500[55].

[…]

Exigences

[…]

Nature, calendrier et étendue des procédures d'audit

8. La nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit visées par les exigences des paragraphes 9 à 13 de la présente norme ISA varieront selon les circonstances. Lors de la détermination de la nature, du calendrier et de l'étendue de ces procédures, l'auditeur doit notamment tenir compte des facteurs suivants : (Réf. : par. A10)

   a) la nature de l'objet des travaux de l'expert ;

   b) les risques d'anomalies significatives liés à l'objet des travaux de l'expert ;

   c) l'importance des travaux de l'expert dans le cadre de l'audit ;

   d) les connaissances et l'expérience que possède l'auditeur au sujet des travaux réalisés antérieurement par l'expert ;

   e) le fait que l'expert soit ~~soumis~~ assujetti ou non ~~aux politiques et procédures de contrôle qualité~~ au système de gestion de la qualité du cabinet. (Réf. : par. A11 à A13)

[…]

---

[54] Norme ISA 220 (révisée), ~~*Contrôle*~~ *Gestion de la qualité d'un audit d'états financiers*, paragraphe~~s A11 et A22 et A23~~ A19.

[55] Norme ISA 500, *Éléments probants*, paragraphes A45 à A59.

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Détermination de la nécessité pour l'auditeur de faire appel à un expert de son choix (Réf. : par. 7)

[…]

A6. Si la préparation des états financiers implique l'utilisation d'une expertise dans un domaine autre que la comptabilité, il se peut que l'auditeur, qui est compétent en comptabilité et en audit, ne possède pas l'expertise nécessaire pour auditer ces états financiers. L'associé responsable de la mission est tenu de ~~s'assurer~~ déterminer que les membres de l'équipe de mission, ainsi que les experts choisis par l'auditeur qui ne font pas partie de l'équipe, ont ~~possèdent~~ collectivement la compétence et les capacités appropriées, notamment suffisamment de temps, pour réaliser la mission d'audit[56]. En outre, l'auditeur est tenu de déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des ressources nécessaires pour réaliser la mission[57]. La décision de l'auditeur quant à l'utilisation ou non des travaux d'un expert de son choix et, le cas échéant, la détermination du moment et de l'étendue de cette utilisation, l'aident à satisfaire à ces exigences. À mesure que l'audit progresse, ou que les circonstances changent, l'auditeur pourrait avoir à reconsidérer des décisions antérieures au sujet de l'utilisation des travaux de l'expert.

A7. L'auditeur qui n'est pas un expert dans un domaine pertinent autre que la comptabilité ou l'audit peut néanmoins réussir à acquérir une compréhension suffisante de ce domaine pour réaliser l'audit sans faire appel à un expert. Cette compréhension peut notamment être acquise :

[…]

- en suivant des cours théoriques ou des séances de perfectionnement professionnel dans le domaine. Il peut s'agir de cours structurés ou d'entretiens avec des personnes possédant une expertise dans le domaine pertinent qui permettront à l'auditeur d'améliorer sa capacité de compréhension des questions ayant trait à ce domaine. De tels entretiens se distinguent des consultations auprès d'un expert choisi par l'auditeur qui portent sur un ensemble précis de circonstances propres à la mission et dans le cadre desquelles l'expert est informé de tous les faits pertinents pouvant lui permettre de donner un avis éclairé sur les questions en cause[58] ;

[…]

Nature, calendrier et étendue des procédures d'audit (Réf. : par. 8)

A10. La nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit visées par les exigences des paragraphes 9 à 13 de la présente norme ISA varieront selon les circonstances. Par exemple, les facteurs suivants pourraient donner à penser qu'il est nécessaire de mettre en œuvre des procédures différentes ou plus poussées :

- les travaux de l'expert choisi par l'auditeur se rapportent à des questions importantes qui impliquent des jugements subjectifs et complexes ;
- l'auditeur n'a pas utilisé les travaux de cet expert antérieurement et il n'a aucune idée de sa compétence, de ses capacités ni de son objectivité ;

---

[56] Norme ISA 220 (révisée), paragraphes ~~14~~25 à 28.

[57] Norme ISA 300, *Planification d'un audit d'états financiers*, alinéa 8 e).

[58] Norme ISA 220 (révisée), paragraphes ~~A22~~A99 à A102.

- l'expert choisi par l'auditeur met en œuvre des procédures qui font partie intégrante de l'audit, plutôt que d'être consulté pour donner un avis sur une question en particulier ;
- l'expert choisi par l'auditeur étant un expert externe, il n'est pas ~~soumis aux politiques et procédures de contrôle qualité~~ assujetti au système de gestion de la qualité du cabinet.

~~Politiques et procédures de contrôle~~ Système de gestion de la qualité du cabinet de l'auditeur (Réf. : alinéa 8 e))

A11. L'expert interne choisi par l'auditeur peut être un associé ou un membre du personnel professionnel, y compris du personnel professionnel temporaire, du cabinet de l'auditeur (c'est-à-dire un membre du cabinet) ~~y compris du personnel professionnel temporaire, du cabinet de l'auditeur~~ et être~~,~~ de ce fait~~, être soumis aux politiques et procédures de contrôle~~ assujetti au système de gestion de la qualité de ce cabinet, conformément à la norme ISQ~~C~~M 1[59] ou à des exigences à tout le moins aussi rigoureuses[60]. ~~Par ailleurs, cet~~ L'expert interne choisi par l'auditeur peut aussi être un associé ou un membre du personnel professionnel, y compris du personnel professionnel temporaire, d'un autre cabinet membre du réseau~~, qui peut appliquer les mêmes politiques et procédures de contrôle qualité que le cabinet de l'auditeur.~~ et être assujetti aux politiques ou aux procédures du cabinet concernant les exigences du réseau et les services du réseau, conformément à la norme ISQM 1. Il est possible, dans certains cas, que l'expert interne et l'auditeur soient assujettis aux mêmes politiques ou procédures de gestion de la qualité, puisque leurs cabinets respectifs font partie du même réseau.

A12. La norme ISQM 1 exige que le cabinet tienne compte de l'utilisation qu'il fait des ressources provenant d'un fournisseur de services, dont les experts externes auxquels il fait appel[61]. ~~Selon la norme ISQC 1[62], l'~~L'expert externe choisi par l'auditeur n'est pas membre de l'équipe de mission et pourrait ne ~~il n'est~~ pas être assujetti ~~soumis~~ aux politiques ~~et~~ ou aux procédures qu'a établies le cabinet dans le contexte de son système de gestion de la ~~de contrôle~~ qualité[63]. Par ailleurs, il est possible que certaines des politiques ou procédures du cabinet relatives aux règles de déontologie pertinentes s'appliquent à l'expert externe choisi par l'auditeur[64]. Dans certains cas, les règles de déontologie pertinentes ou ~~Dans certains pays, toutefois,~~ les textes légaux ou réglementaires peuvent exiger que l'expert externe choisi par l'auditeur soit :

- ou bien considéré comme un membre de l'équipe de mission (c'est-à-dire que ~~; dans ce cas,~~ cet expert peut être soumis aux règles de déontologie pertinentes, y compris celles qui ont trait à l'indépendance) ;~~,~~
- ou bien soumis ~~et~~ à d'autres exigences professionnelles~~, selon la teneur des textes légaux ou réglementaires~~.

A13. ~~Sauf indications contraires fournies par le cabinet ou d'autres parties, les équipes de mission sont en droit de s'appuyer sur le système de contrôle qualité du cabinet[65]. La mesure dans laquelle les~~

---

[59] Norme ISQ~~C~~M 1, *~~Contrôle~~ Gestion de la qualité par les cabinets ~~réalisant~~ qui réalisent des ~~missions d'audit~~s ou des d'examens limités d'états financiers, ~~ainsi que~~ ou d'autres missions d'assurance ou~~et~~ de services connexes*, ~~paragraphe 12~~alinéa 16 w).

[60] Norme ISA 220 (révisée), paragraphe ~~2~~3.

[61] Norme ISQM 1, paragraphe 32.

~~[62] NCCQ 1, alinéa C12 f).~~

[63] Norme ISQM 1, alinéa 16 f).

[64] Norme ISQM 1, alinéa 29 b).

~~[65] Norme ISA 220, paragraphe 4.~~

~~équipes pourront s'appuyer sur ce système variera selon les circonstances, et pourrait avoir une incidence sur la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit en ce qui concerne des questions telles que :~~Comme il est mentionné dans la norme ISA 220 (révisée), la gestion de la qualité au niveau de la mission repose sur le système de gestion de la qualité du cabinet ainsi que sur la nature et les circonstances particulières de la mission d'audit[66]. L'auditeur peut, par exemple, s'appuyer sur les politiques ou procédures connexes du cabinet en ce qui concerne :

- la compétence et les capacités, compte tenu des programmes de recrutement et de formation ;
- l'objectivité, les experts internes choisis par l'auditeur étant soumis aux règles de déontologie pertinentes, y compris celles qui ont trait à l'indépendance ;
- l'évaluation par l'auditeur du caractère adéquat des travaux de l'expert de son choix. Par exemple, les programmes de formation dispensés par le cabinet peuvent fournir aux experts internes choisis par l'auditeur une compréhension appropriée des liens étroits entre leur expertise et le processus d'audit. Le fait de s'appuyer sur ces programmes de formation ~~et d'autres processus du cabinet, comme les protocoles de délimitation de l'étendue des travaux des experts internes choisis par l'auditeur,~~ peut avoir une incidence sur la nature, le calendrier et l'étendue des procédures mises en œuvre par l'auditeur pour évaluer le caractère adéquat des travaux de l'expert de son choix ;
- le respect des exigences légales et réglementaires, compte tenu des processus de suivi ;
- l'accord avec l'expert choisi par l'auditeur.

La norme ISA 220 (révisée)[67] traite des points dont l'auditeur peut tenir compte pour déterminer s'il peut s'appuyer sur les politiques ou procédures du cabinet. Le fait de s'appuyer sur les politiques ou procédures du cabinet ~~Cet appui~~ n'atténue en rien la responsabilité de l'auditeur de satisfaire aux exigences de la présente norme ISA.

Compétence, capacités et objectivité de l'expert choisi par l'auditeur (Réf. : par. 9)

[…]

A15. Les informations sur la compétence, les capacités et l'objectivité d'un expert choisi par l'auditeur peuvent provenir de diverses sources, dont les suivantes :

- l'expérience personnelle acquise dans le passé en ce qui concerne les travaux effectués par cet expert ;
- les entretiens avec cet expert ;
- les entretiens avec d'autres auditeurs ou avec des tiers possédant une bonne connaissance des travaux de cet expert ;
- la connaissance des qualifications de l'expert, de son adhésion à un corps professionnel ou à une association sectorielle, du fait qu'il est titulaire d'un permis d'exercice ou qu'il bénéficie d'une autre forme de reconnaissance externe ;
- les articles publiés ou les livres écrits par cet expert ;

[66] Norme ISA 220 (révisée), paragraphe A4.

[67] Norme ISA 220 (révisée), alinéa 4 b) et paragraphe A10.

- ~~les politiques et procédures de contrôle~~ le système de gestion de la qualité du cabinet de l'auditeur (voir les paragraphes A11 à A13).

[…]

Accord avec l'expert choisi par l'auditeur (Réf. : par. 11)

[…]

A26. Si l'accord entre l'auditeur et l'expert n'a pas été établi par écrit, il est possible d'en attester l'existence dans les documents suivants :

- les notes de planification, ou encore les feuilles de travail connexes comme le programme d'audit ;
- les politiques ~~et~~ ou procédures du système de gestion de la qualité du cabinet de l'auditeur. Dans le cas d'un expert interne, ~~les politiques et procédures établies auxquelles cet expert est soumis peuvent~~ le système de gestion de la qualité du cabinet peut comprendre des politiques ~~et~~ ou procédures ~~particulières~~ liées ~~à ses~~ aux travaux de l'expert. L'étendue de la documentation à inclure dans le dossier de travail de l'auditeur dépend de la nature de telles politiques ~~et~~ ou procédures. Par exemple, il se peut qu'aucune documentation ne soit requise dans le dossier de travail de l'auditeur si le cabinet de ce dernier a établi des protocoles détaillés visant les circonstances dans lesquelles les travaux d'un tel expert sont utilisés.

Norme ISA 700 (révisée), *Opinion et rapport sur des états financiers*

[…]

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

[…]

Rapport de l'auditeur (Réf. : par. 20)

[…]

Rapport de l'auditeur pour un audit réalisé conformément aux Normes internationales d'audit

[…]

Règles de déontologie pertinentes (Réf. : alinéa 28 c))

[…]

A36. Les textes légaux ou réglementaires, les normes d'audit nationales ou les termes et conditions de la mission d'audit peuvent exiger de l'auditeur qu'il fournisse dans son rapport des informations plus précises sur les sources des règles de déontologie pertinentes, notamment celles ~~portant sur~~ ayant trait à l'indépendance, qui s'appliquent à l'audit des états financiers.

[…]

Nom de l'associé responsable de la mission (Réf. : par. 46)

A61. ~~La norme ISQC 1[68] exige que le~~ Selon la norme ISQM 1[69], le cabinet a pour objectif de concevoir, de mettre en place et de faire fonctionner un système de gestion de la qualité ~~établisse des politiques et procédures~~ destiné~~es~~ à lui fournir l'assurance raisonnable :~~que les missions sont réalisées~~

- que le cabinet et ses membres s'acquittent de leurs responsabilités et réalisent les missions conformément aux normes professionnelles et aux exigences ~~des textes légaux~~ légales et réglementaires applicables ;
- que les rapports de mission délivrés par le cabinet ou les associés responsables de missions sont appropriés aux circonstances.

Nonobstant cet objectif ~~ces exigences~~ de la norme ISQ~~C~~M 1, le fait de nommer l'associé responsable de la mission dans le rapport de l'auditeur vise à accroître la transparence pour les utilisateurs du rapport de l'auditeur sur les états financiers d'une entité cotée.

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

[…]

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

[…]

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

[…]

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

[…]

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 a[70]. Les normes ISA tiennent compte des difficultés qui peuvent se poser aux égards suivants, par exemple :
  - les opérations avec des parties liées[71], 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 ;

~~68 Norme ISQC 1, *Contrôle qualité des cabinets réalisant des missions d'audit ou d'examen limité d'états financiers et d'autres missions d'assurance et de services connexes*, paragraphe 32.~~

69 Norme ISQM 1, *Gestion de la qualité par les cabinets qui réalisent des audits ou des examens limités d'états financiers, ou d'autres missions d'assurance ou de services connexes*, paragraphe 14.

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

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

- 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 groupe[72].

- La norme ISA 220 (révisée) établit les exigences qui s'appliquent à l'associé responsable de la mission lorsqu'il procède aux consultations appropriées sur les points délicats ou litigieux, sur les points au sujet desquels les politiques ou procédures du cabinet exigent des consultations[73], et sur les autres points qui, selon le jugement professionnel de l'associé responsable de la mission, nécessitent des consultations. 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~~ de la revue de la qualité de la mission des questions importantes relevées et des jugements importants portés au cours de la mission d'audit, entre autres[74].

[…]

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

[…]

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~~ de la revue de la 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.

Norme ISA 720 (révisée), *Responsabilités de l'auditeur concernant les autres informations*

[…]

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

[…]

Lecture et prise en considération des autres informations (Réf. : par. 14 et 15)

[…]

A24. Selon la norme ISA 220 (révisée)~~75~~, l'associé responsable de la mission doit assumer la responsabilité de la direction~~,~~ et de la supervision des membres de l'équipe de mission, ainsi que de la revue de leurs travaux[76], et déterminer que, en ce qui concerne leur nature, leur calendrier et

---

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

[73] Norme ISA 220 (révisée), ~~*Contrôle*~~ *Gestion de la qualité d'un audit d'états financiers*, paragraphe ~~18~~35.

[74] Norme ISA 220 (révisée), paragraphe ~~19~~36.

~~[75] Norme ISA 220, *Contrôle qualité d'un audit d'états financiers*, alinéa 15 a).~~

[76] Norme ISA 220 (révisée), *Gestion de la qualité d'un audit d'états financiers*, paragraphes 29 et 30.

leur étendue, la direction, la supervision et la revue sont planifiées et exercées ou réalisées ~~et de la réalisation de la mission d'audit dans le respect des~~ conformément aux politiques ou aux procédures du cabinet, aux normes professionnelles et aux ~~des~~ exigences légales ~~des textes légaux~~ et réglementaires applicables[77]. Dans le contexte de la présente norme ISA, les facteurs pouvant être pris en compte pour déterminer à quels membres de l'équipe de mission il convient de confier les tâches prévues selon les exigences des paragraphes 14 et 15 comprennent :

- l'expérience relative des membres de l'équipe de mission ;
- la question de savoir si les membres de l'équipe de mission devant être affectés à ces tâches ont acquis au cours de l'audit la connaissance pertinente de manière à pouvoir relever les incohérences entre les autres informations et cette connaissance ;
- le niveau de jugement requis pour satisfaire aux exigences des paragraphes 14 et 15. Par exemple, la mise en œuvre des procédures visant à évaluer la cohérence des montants figurant dans les autres informations qui sont censés être identiques aux montants figurant dans les états financiers peut être confiée à des membres moins expérimentés de l'équipe de mission ;
- dans le cas d'un audit de groupe, la question de savoir s'il est nécessaire de procéder à des demandes d'informations auprès de l'auditeur d'une composante en ce qui a trait aux autres informations concernant cette composante.

Norme ISA 805 (révisée), *Audit d'états financiers isolés et d'éléments, de comptes ou de postes spécifiques d'un état financier — Considérations particulière*

[…]

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

[…]

Points à considérer au moment d'accepter la mission

Application des normes ISA (Réf. : par. 7)

A5. La norme ISA 200 exige de l'auditeur qu'il se conforme a) aux règles de déontologie pertinentes (y compris celles qui ont trait à l'indépendance) applicables aux missions d'audit d'états financiers et b) à l'ensemble des normes ISA pertinentes pour son audit. Elle exige également de l'auditeur qu'il se conforme à chacune des exigences d'une norme ISA à moins que, dans le cadre d'un audit particulier, la norme ISA dans son ensemble ne soit pas pertinente ou qu'une exigence ne soit pas pertinente du fait que son application dépend de l'existence d'une condition qui n'est pas remplie. Dans des situations exceptionnelles, l'auditeur peut juger nécessaire de déroger à une exigence pertinente d'une norme ISA en mettant en œuvre des procédures d'audit de remplacement pour atteindre le but visé par cette exigence.

[Dans ce paragraphe, les modifications apportées au texte anglais n'ont aucune incidence sur la version française.]

[77] Norme ISA 220 (révisée), alinéa 30 a).

IAPN 1000, *Audit d'instruments financiers — Considérations particulières*

SOMMAIRE

La Note de pratique internationale relative à l'audit — IAPN 1000, *Audit d'instruments financiers — Considérations particulières*, doit être lue conjointement avec la *Préface des prises de position de l'IAASB en matière de ~~contrôle~~ gestion de la qualité, d'audit, d'examen limité, d'autres missions d'assurance et de services connexes*. Les IAPN n'imposent aux auditeurs aucune exigence supplémentaire par rapport à celles que prévoient les Normes internationales d'audit (ISA), ni ne les dispensent de l'obligation de se conformer à toutes les normes ISA pertinentes pour l'audit. Elles sont destinées à être diffusées par les normalisateurs nationaux, ou utilisées pour l'élaboration de textes nationaux correspondants. Les cabinets peuvent aussi les utiliser pour élaborer leurs programmes de formation et lignes directrices internes.

[…]

Section II — Facteurs à considérer pour l'audit d'instruments financiers

[…]

Questions de planification[78]

[…]

Recours à des personnes possédant des compétences et connaissances spécialisées pour la réalisation de l'audit[79]

78. La compétence de l'auditeur est un aspect important des audits lorsque des instruments financiers sont en cause, en particulier des instruments financiers complexes. La norme ISA 220 (révisée)[80] exige que l'associé responsable de la mission ~~s'assure~~ détermine que les membres de l'équipe de mission, ainsi que les experts choisis par l'auditeur qui ~~n'en~~ ne font pas partie de cette équipe, ~~possèdent~~ ont collectivement la compétence et les capacités, notamment suffisamment de temps, ~~qui sont nécessaires~~ pour réaliser la mission d'audit ~~conformément aux normes professionnelles et aux exigences des textes légaux et réglementaires applicables et pour permettre la délivrance d'un rapport d'audit approprié aux circonstances~~. De plus, les règles de déontologie pertinentes[~~81~~] exigent que l'auditeur détermine si l'acceptation de la mission menace la conformité aux principes

---

[78] La norme ISA 300, *Planification d'un audit d'états financiers*, traite de la responsabilité qui incombe à l'auditeur de planifier l'audit des états financiers.

[79] Lorsque la personne à laquelle on a recours possède une expertise en audit et en comptabilité, qu'elle travaille ou non au sein du cabinet, cette personne est réputée faire partie de l'équipe de mission et est soumise aux exigences de la norme ISA 220 (révisée), *~~Contrôle~~ Gestion de la qualité d'un audit d'états financiers*. Lorsque la personne à laquelle on a recours possède une expertise dans un domaine autre que la comptabilité ou l'audit, cette personne est réputée être un expert choisi par l'auditeur, et ce sont les dispositions de la norme ISA 620, *Utilisation par l'auditeur des travaux d'un expert de son choix*, qui s'appliquent. La norme ISA 620 précise que, pour déterminer si l'expertise a rapport à des domaines spécialisés de la comptabilité ou de l'audit ou à un autre domaine, l'auditeur devra exercer son jugement professionnel. Elle indique toutefois qu'on peut faire une distinction entre une expertise en matière de méthodes de comptabilisation des instruments financiers complexes (expertise en comptabilité et en audit) et une expertise en matière d'élaboration de techniques complexes d'évaluation des instruments financiers (expertise dans un domaine autre que la comptabilité ou l'audit).

[80] Norme ISA 220 (révisée), paragraphe ~~14~~26.

~~[81] International Code of Ethics for Professional Accountants (including International Independence Standards) du Conseil des normes internationales de déontologie comptable (Code de l'IESBA), paragraphes 320.1 à 320.10 A1.~~

fondamentaux, y compris quant à la compétence professionnelle et à la diligence. Le paragraphe 79 présente des exemples de questions qui peuvent s'avérer pertinentes pour l'auditeur en ce qui a trait aux instruments financiers.

[…]

80. La nature et l'utilisation des différents types d'instruments financiers, la complexité des exigences comptables, et les conditions du marché peuvent obliger l'équipe de mission à consulter[82] d'autres professionnels de la comptabilité et de l'audit, au sein ou à l'extérieur du cabinet, qui possèdent l'expertise ou l'expérience technique pertinente en comptabilité ou en audit, compte tenu de facteurs tels que :

- les capacités et la compétence de l'équipe de mission, y compris l'expérience des membres de l'équipe de mission ;
- les caractéristiques des instruments financiers utilisés par l'entité ;
- l'identification de circonstances ou de risques inhabituels propres à la mission, ainsi que la nécessité de l'exercice du jugement professionnel, particulièrement en ce qui concerne les seuils de signification et les risques importants ;
- les conditions du marché.

[82] ~~L'alinéa 18 b)~~ Le paragraphe 35 de la norme ISA 220 (révisée) exige que l'associé responsable de la mission ~~s'assure~~ détermine que les membres de l'équipe de mission ont procédé aux consultations appropriées ~~tout au long~~ au cours de la mission d'audit, tant au sein de l'équipe ~~et~~ de mission qu'auprès d'autres personnes, membres du cabinet ou non, ~~à un~~ au niveau approprié ~~au sein ou à l'extérieur du cabinet~~.

IAASB

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
ISBN: 978-1-60815-473-9