Exposé-sondage Juillet 2021Date limite de réception des commentaires :
Le 31 janvier 2022

Norme internationale d'audit

Projet de Norme internationale d'audit applicable aux audits d'états financiers d'entités peu complexes (norme ISA pour les EPC)



À propos de l'IAASB

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

L'IAASB a pour objectif de servir l'intérêt public en établissant des normes d'audit et d'assurance et d'autres normes connexes de haute qualité, de même qu'en facilitant la convergence des normes d'audit et d'assurance internationales et nationales, rehaussant ainsi la qualité et l'uniformité des pratiques et renforçant la confiance du public à l'égard de la profession d'audit et d'assurance à travers le monde.

L'IAASB élabore des normes d'audit et d'assurance ainsi que des lignes directrices à l'usage de l'ensemble des professionnels comptables par le truchement d'un processus partagé d'établissement des normes auquel participent le Conseil de supervision de l'intérêt public (Public Interest Oversight Board), qui supervise les activités de l'IAASB, et le Groupe consultatif (Consultative Advisory Group) de l'IAASB, qui recueille les commentaires du public aux fins de l'élaboration des normes et des lignes directrices. L'IAASB dispose des structures et des processus nécessaires à l'exercice de ses activités grâce au concours de l'International Federation of Accountants (IFAC).

Pour obtenir des renseignements sur les droits d'auteur, les marques de commerce et les permissions, veuillez consulter la <u>page 186</u>.

APPEL À COMMENTAIRES

Le présent exposé-sondage, *Projet de Norme internationale d'audit applicable aux audits d'états financiers d'entités peu complexes (norme ISA pour les EPC)*, a été élaboré et approuvé par le Conseil des normes internationales d'audit et d'assurance (International Auditing and Assurance Standards Board®, IAASB®).

Les propositions contenues dans le présent exposé-sondage peuvent être modifiées, à la lumière des commentaires reçus, avant la publication du texte définitif. La date limite de réception des commentaires est le 31 janvier 2022.

Les répondants sont priés de transmettre leurs commentaires par voie électronique au moyen du site Web de l'IAASB, en utilisant le bouton <u>Submit Comment</u>. Il est à noter que les commentaires doivent être transmis à la fois sous forme de fichier PDF <u>et</u> de fichier Word. À noter également qu'il est nécessaire de s'inscrire lorsqu'on utilise cette fonctionnalité pour la première fois. Tous les commentaires sont réputés être d'intérêt public et seront affichés sur le site Web.

La présente publication peut être téléchargée gratuitement à partir du site Web de l'IAASB (www.iaasb.org). La version approuvée du texte est la version anglaise.

NOTES EXPLICATIVES

SOMMAIRE

	Page
Résumé	5
Section 1 Renseignements généraux	6
Section 2 Introduction	12
Section 3 Guide à l'intention des répondants	14
Section 4 Norme en projet et appel à commentaires sur des questions spécifiques	15
Section 4A – Orientation générale de la norme ISA pour les EPC [en projet]	18
Section 4B – Autorité de la norme	18
Section 4C – Principes clés relatifs à l'élaboration de la norme ISA pour les EPC [en projet]	26
Section 4D – Élaboration et structure d'ensemble de la norme ISA pour les EPC [en projet]	31
Section 4E – Contenu de la norme ISA pour les EPC [en projet]	33
Section 4F – Autres questions	43
Section 4G – Approche en matière de consultation et de mise au point définitive	48
Section 5 Audits de groupe	48
Annexe 1 – Sommaire des initiatives locales pertinentes	55
Annexe 2 – Appel à commentaires : résumé des questions	57
Exposé-sondage	
Projet de norme internationale d'audit applicable aux audits d'états financiers d'entités peu complexes	62
Modifications de concordance proposées – Preface to the International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements	182

RÉSUMÉ

Les entités peu complexes (EPC) de petite taille apportent une contribution essentielle à l'économie mondiale, et c'est sur elles que portent la majorité des audits dans le monde. Cependant, on constate que les structures et les opérations d'autres entités ne cessent de se complexifier. L'IAASB doit continuer de publier des Normes internationales d'audit (normes ISA) nouvelles ou révisées pour tenir compte de cette complexité, mais il reconnaît que cela peut poser des difficultés en ce qui concerne les audits d'EPC.

À la lumière des commentaires reçus par suite de la publication, en 2019, de son document de travail intitulé <u>Audits d'entités peu complexes : Analyse des solutions possibles aux difficultés d'application des normes ISA</u>, et d'autres informations recueillies dans le cadre de consultations, l'IAASB a décidé de se pencher sur la complexité, la compréhensibilité, l'adaptabilité et la proportionnalité des normes ISA et sur les besoins particuliers des EPC et des utilisateurs de leurs états financiers. Il a reconnu :

- qu'il faut privilégier une solution mondiale pour contrer le foisonnement des pratiques;
- qu'une norme proportionnée à la nature et aux circonstances habituelles d'un audit d'états financiers d'EPC permettrait de répondre aux difficultés d'application qui ont été rapportées par les parties prenantes pour ce type de mission ;
- qu'il y a urgence d'agir.

L'IAASB s'est rapidement mis à la tâche et a élaboré le projet de Norme internationale d'audit applicable aux audits d'états financiers d'entités peu complexes (norme ISA pour les EPC [en projet]), qu'il a approuvé en juin 2021.

Les présentes notes explicatives fournissent des renseignements généraux et des explications sur la norme ISA pour les EPC [en projet]. Elles présentent le contexte dans lequel s'inscrit l'élaboration de la norme en projet, les orientations de l'IAASB quant à son champ d'application (qui est défini dans la Partie A sur l'autorité de la norme en projet), les principes généraux utilisés lorsqu'il s'agit d'établir une norme ayant pour objet de permettre l'obtention d'une assurance raisonnable, ainsi que des explications sur le contenu de la norme proposée, qui est scindé en différentes parties en fonction du déroulement d'un audit.

Les Sections 4 et 5 traitent des considérations, délibérations et points de vue de l'IAASB quant aux éléments clés de l'élaboration de la norme en projet. Des questions spécifiques sont posées à la fin de chacune des Sections 4A à 4G et à la fin de la Section 5 (audits de groupe). L'Annexe 2 comprend la liste complète des questions à l'intention des répondants au présent exposé-sondage.

Section 1 Renseignements généraux

Contexte de l'élaboration d'une norme distincte

- 1. On estime que plus de 90 % des entités dans le monde sont des petites ou moyennes entités (PME)¹, et que ce pourcentage pourrait être encore plus élevé dans certains ressorts territoriaux², comme en Union européenne où l'on estime que plus de 99 % des entités sont des PME³.
- 2. Les audits sont réalisés pour diverses raisons. Dans certains pays, les textes légaux ou réglementaires exigent la réalisation d'un audit (c'est-à-dire un contrôle ou audit légal) et fixent, par exemple, des seuils d'exemption de l'audit (souvent déterminés en fonction de la taille de l'entité) pour limiter les entités auxquelles s'applique cette obligation seuils qui sont régulièrement réexaminés et modifiés au besoin^{4, 5}. Même lorsqu'elles ne sont pas assujetties à des obligations légales en matière d'audit, de nombreuses PME se font auditer, soit parce que d'autres raisons les y obligent, soit parce qu'elles en font le choix (audit aux fins de gestion, par exemple).
- 3. À l'heure actuelle, environ 130 pays et territoires⁶ ont adopté, en tout ou en partie, les normes ISA. Ces normes sont conçues pour s'appliquer à une grande variété d'entités, que leur nature et leurs circonstances soient simples (ce qui est le cas des EPC) ou complexes (structure d'entité, systèmes d'information, contrôles ou opérations complexes, par exemple).
- 4. L'IAASB a toujours été conscient du fait que, pour pouvoir s'appliquer aux audits de toutes les entités, peu importe leur taille ou leur degré de complexité, les normes ISA se doivent d'être adaptables. Or, l'environnement d'exploitation et l'information financière ne cessent de se complexifier et d'évoluer. En outre, les résultats des inspections d'audit et les récentes faillites d'entreprises très médiatisées, fréquemment associées à des entités complexes, ont mis en exergue la question de la qualité des audits. C'est d'ailleurs ce qui a poussé l'IAASB à revoir plusieurs de ses normes d'audit ainsi que ses normes de contrôle qualité une démarche qui a abouti, entre autres, à la publication des normes

Il n'existe pas de définition mondialement reconnue de « petite ou moyenne entité », et l'utilisation et la signification de ce terme peuvent varier d'un pays à l'autre. Comme les discussions sur les difficultés d'application des normes ISA ont historiquement porté sur celles rencontrées dans les PME, c'est ce terme qui est utilisé ici pour expliquer le contexte du projet. Cependant, l'IAASB est d'avis qu'il convient de se concentrer sur la complexité de l'entité plutôt que sur sa taille, et utilise donc le terme « entités peu complexes » (EPC) dans la norme en projet.

Edinburgh Group: Growing the global economy through SMEs et World Trade Report 2016: Levelling the trading field for SMEs (wto.org)

³ Europa: Statistics on Small and Medium Enterprises

Par exemple, en Europe, les États membres peuvent accorder une exemption d'audit aux entités qui ne sont pas des entités d'intérêt public ni des entités de moyenne ou de grande taille (les seuils d'exemption varient selon ce qui est établi par chaque État membre). En Inde, la législation sur les sociétés par actions oblige toutes les sociétés – cotées ou non – à faire l'objet d'un audit annuellement. Au Canada, les sociétés par actions qui sont des sociétés fermées sont exemptées d'audit si tous les actionnaires consentent par écrit à l'exemption pour une année donnée. En Australie, il existe un seuil relatif à la taille qui exonère certaines entités de faire l'objet d'un audit obligatoire. En Nouvelle-Zélande, les sociétés comptant moins de 10 actionnaires peuvent « renoncer » à faire l'objet d'un audit si elles satisfont à d'autres dispositions réglementaires et critères de taille. Les sociétés fermées américaines (sauf quelques rares exceptions) ne sont pas assujetties à un audit légal.

En Suède, l'obligation d'audit a été abolie en 2010 pour les petites sociétés à responsabilité limitée. Cependant, en 2017, l'Office national de contrôle des comptes (Riksrevisionen) a publié un rapport intitulé *Abolition of audit obligation of small limited companies – a reform where costs outweigh the benefits*, dans lequel il cite les nombreux inconvénients de l'abolition de l'obligation d'audit des PME.

⁶ Global Impact Map | IFAC

ISA 540 (révisée)⁷, ISA 315 (révisée en 2019)⁸, ISQM 1⁹ et ISA 220 (révisée)¹⁰, et à l'élaboration de la nouvelle norme ISQM 2¹¹. Ces changements visaient à accroître la pertinence des normes internationales dans le contexte actuel et à faire en sorte que soient systématiquement réalisées des missions d'audit de qualité, mais leurs effets sur la longueur, la complexité et la compréhensibilité des normes ainsi que sur l'applicabilité de celles-ci aux audits d'EPC préoccupent de plus en plus les parties prenantes. Certaines d'entre elles se sont demandé si les normes ISA demeuraient pertinentes et pouvaient être appliquées de manière efficiente à tous les audits.

5. En réponse à ces préoccupations et à d'autres considérations similaires, divers pays et territoires ont entrepris des initiatives visant les audits d'EPC (ou d'entités de petite taille)¹². Certains pays ont fait part de leur intention d'élaborer une ou plusieurs normes ou solutions applicables aux audits d'EPC sur leur territoire, ou ont déjà élaboré une prise de position à cet égard. Il risque donc d'y avoir un foisonnement de normes pour une large part du marché de l'audit. L'Annexe 1 présente un résumé des initiatives et des projets d'élaboration de normes distinctes qui ont été entrepris.

Genèse du projet de l'IAASB visant l'élaboration d'une norme distincte applicable aux audits d'EPC

6. L'utilisation généralisée et croissante des normes ISA dans le monde témoigne de l'importance que la communauté internationale accorde à ces normes. Elle montre aussi la nécessité, pour l'IAASB, de continuer de s'employer à maintenir la qualité de ces normes et leur applicabilité aux audits de toutes les entités, peu importe leur taille ou leur degré de complexité. L'existence, dans divers pays, de normes différentes applicables à des missions du même type (c'est-à-dire l'audit d'EPC) peut entraîner un niveau inégal de qualité et être source de confusion pour les utilisateurs. Il est donc dans l'intérêt public que l'IAASB prenne des mesures pour élaborer une norme de grande qualité qui soit pertinente à l'échelle mondiale.



Norme ISA 540 (révisée), Audit des estimations comptables et des informations y afférentes.

Norme ISA 315 (révisée en 2019), Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives.

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.

Norme ISA 220 (révisée), Gestion de la qualité d'un audit d'états financiers.

Norme ISQM 2, Revues de la qualité des missions.

Certaines de ces initiatives visent les audits légaux, tandis que d'autres visent les autres missions réalisées pour les PME. Des exemples de ces initiatives sont présentés à l'Annexe 1.

7. Depuis la mise au point définitive des normes ISA clarifiées en 2009, l'IAASB s'est attaché à mieux comprendre les défis et les besoins des parties concernées par les EPC.



- 8. Dans le cadre du projet sur la clarté des normes, qui a commencé en 2005 et pris fin en 2009, l'IAASB a clarifié et révisé les normes ISA pour qu'elles puissent s'appliquer aux audits de toutes les entités, peu importe leur taille ou leur degré de complexité. Au terme de ce projet, il avait convenu d'entreprendre plus tard un suivi après mise en œuvre pour déterminer s'il avait atteint ses objectifs en matière de révision des normes ISA.
- 9. Le suivi après mise en œuvre des normes ISA clarifiées a été réalisé en deux phases. Pendant la phase 1, l'IAASB a notamment constaté que l'application des normes ISA aux petites entités suscitait certaines préoccupations, surtout sur le plan de l'efficience, ce qui l'a amené à accorder une attention particulière à cette question durant la phase 2.
- 10. L'IAASB a achevé en 2013 son suivi après mise en œuvre des normes ISA clarifiées. Avant cela, il a mené, dans le cadre de la phase 2, un sondage auprès de petits et moyens cabinets (PMC) de divers pays ayant mis en œuvre les normes ISA clarifiées ; il a invité les répondants à lui faire part de leurs commentaires sur les audits de PME une première fois en 2011, puis une deuxième fois en 2012 (le sondage portait sur les deux premières années de mise en œuvre des normes après leur entrée en vigueur en 2009). Les répondants lui ont fait savoir :
 - a) qu'ils souhaitaient que l'adaptabilité des exigences soit explicitée dans les normes ISA;
 - que les exigences en matière de documentation posaient des problèmes, certains souhaitant qu'on leur fournisse davantage d'indications sur la nature et l'étendue de la documentation requise;
 - c) que la mise en œuvre de certaines normes était difficile dans le contexte des PME.
- 11. Compte tenu des constatations découlant de son suivi après mise en œuvre, l'IAASB a reconnu que la longueur et la complexité des normes pouvaient poser des difficultés dans le cas des audits d'EPC. Il a donc mentionné, dans sa stratégie pour 2015-2019, que pour être mises en œuvre efficacement à l'échelle mondiale, les normes devaient être proportionnables et adaptables aux audits de toutes les entités, peu importe leur taille et leur degré de complexité, et comprises comme telles.

- 12. Voici un aperçu des autres démarches entreprises par l'IAASB pour mieux comprendre les difficultés auxquelles se heurtent les auditeurs d'EPC et trouver une solution appropriée :
 - Janvier 2017 Tenue d'une réunion de travail de deux jours à Paris au cours de laquelle l'IAASB, la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC) et le Conseil supérieur de l'ordre des experts-comptables (CSOEC) s'attachent à comprendre les besoins des PMC qui appliquent les normes de l'IAASB aux audits de PME ou à d'autres missions réalisées pour celles-ci :
 - Mars 2017 Délibérations de l'IAASB sur un document énonçant les moyens possibles de traiter les notions d'adaptabilité et de proportionnalité dans les normes de l'IAASB, en particulier dans les normes ISA;
 - c) Juin 2017 Discussion des difficultés liées aux audits de PME et d'EPC à l'occasion de la réunion annuelle des normalisateurs nationaux organisée par l'IAASB. Présentation, par les normalisateurs nationaux, des faits nouveaux survenus dans leurs pays respectifs et des mesures prises en vue de modifier les seuils d'exemption de l'audit;
 - d) Juin 2017 Création par l'IAASB d'un groupe de travail informel chargé de le conseiller sur l'orientation à adopter en réponse aux points de vue exprimés par les parties prenantes à l'occasion de la réunion de travail tenue à Paris et de la réunion des normalisateurs nationaux;
 - e) Mars 2018 Délibérations de l'IAASB, lors d'une séance à huis clos, sur un document soulignant les difficultés liées à l'audit des EPC, et approbation d'une recommandation selon laquelle une consultation à l'échelle mondiale sur ce sujet serait de mise. L'IAASB décide de publier un document de travail afin de consolider les travaux déjà réalisés, de mieux comprendre les difficultés soulevées et de consulter les parties prenantes sur les moyens de les résoudre, en faisant preuve d'ouverture d'esprit. Il demande au groupe de travail de continuer l'élaboration de ce document et le charge de lui recommander des solutions sur la base des commentaires qui seront recueillis durant la période de consultation ;
 - f) **Septembre 2018** Délibérations de l'IAASB sur une ébauche de proposition concernant les activités que doit mener le Groupe de travail sur les EPC pour l'élaboration du document de travail :
 - g) Mars 2019 Approbation du document de travail à la réunion de mars 2019 de l'IAASB;
 - h) **Avril 2019** Publication du document de travail portant sur les questions et difficultés liées aux audits d'EPC ;
 - i) **Mai 2019** Tenue d'une deuxième réunion de travail à Paris au cours de laquelle l'IAASB, la CNCC et le CSOEC discutent cette fois des questions abordées dans le document de travail.
- 13. L'IAASB a également mené de vastes consultations sur les questions et les difficultés liées aux audits d'EPC, dont les suivantes :
 - a) présentation de comptes rendus réguliers au Groupe consultatif sur les PMC de l'IFAC et prise en considération des commentaires de celui-ci ;
 - b) consultations ciblées auprès des groupes de parties prenantes représentant les intérêts des PMC, comme la Fédération nordique, Accountancy Europe, l'Edinburgh Group, la Fédération européenne des professionnels comptables et des auditeurs de PME (EFAA) et d'autres organisations professionnelles comptables pertinentes;

- c) activités continues de consultation et discussions avec des normalisateurs nationaux, des autorités de réglementation et des organismes de surveillance de l'audit ;
- d) discussions avec des membres du Forum of Firms et des auditeurs d'EPC;
- e) discussion ciblée, lors d'une table ronde tenue en 2020, sur les questions liées à la fraude dans le cadre des audits d'EPC.

Document de travail - Solutions possibles

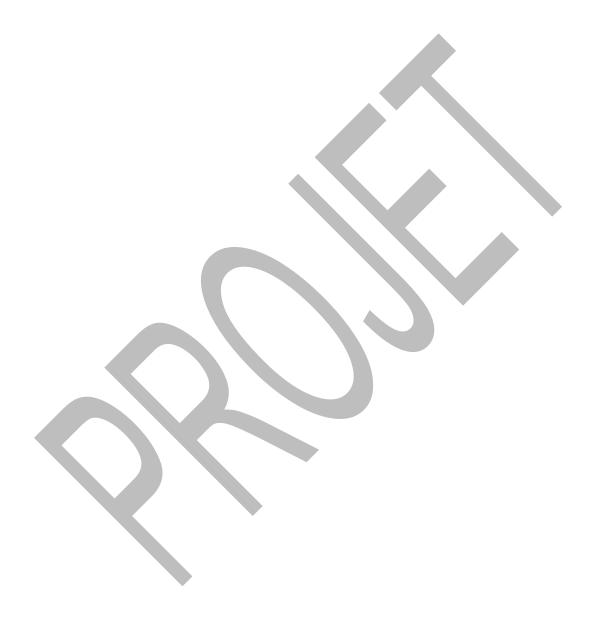
- 14. Fruit des efforts déployés par l'IAASB pour comprendre les nombreuses questions et difficultés liées aux audits d'EPC, le document de travail exposait les diverses solutions envisagées par le normalisateur international. Les parties prenantes y étaient invitées à se prononcer sur les options suivantes :
 - révision des normes ISA (pour en expliciter l'adaptabilité et clarifier les travaux à effectuer par les auditeurs);
 - b) élaboration d'une norme d'audit distincte pour les audits d'EPC (elle fournirait le même niveau d'assurance que les normes ISA, c'est-à-dire une assurance raisonnable) ;
 - c) élaboration d'indications pour les auditeurs d'EPC ou prise d'autres mesures connexes (pour faciliter l'application des exigences des normes ISA aux audits d'EPC).
- 15. L'IAASB a reçu 93 réponses écrites au sujet de son document de travail. Parmi les principaux points de vue qui ont été soit recueillis lors des activités de consultation, soit exprimés par les répondants au document de travail, notons les suivants :
 - a) il est urgent de trouver une solution internationale aux problèmes que soulèvent les audits d'EPC, car un nombre croissant de pays élaborent déjà leurs propres normes nationales ou entreprennent d'autres initiatives à cet égard. Plus particulièrement, les répondants ont fait observer qu'il n'était pas dans l'intérêt public d'attendre davantage avant de trouver une solution, car tout délai pourrait avoir des conséquences à long terme sur l'adoption et l'utilisation des normes internationales de l'IAASB;
 - b) l'IAASB devrait concentrer ses efforts sur l'élaboration d'une solution qui permette de résoudre les questions et les difficultés liées aux audits d'EPC ;
 - c) une solution unique ne convient pas. Il faudrait plutôt privilégier une combinaison des solutions proposées dans le document de travail.

En décembre 2019, l'IAASB a publié une synthèse des commentaires.

- 16. Les réponses au document de travail ont également fait ressortir que bon nombre des questions et difficultés liées aux audits d'EPC n'étaient pas propres à ces missions et pouvaient aussi s'appliquer de manière plus générale aux audits d'autres entités. Les répondants ont en effet mentionné certaines difficultés d'application des normes ISA touchant tous les audits plus précisément des problèmes de complexité, de compréhensibilité, d'adaptabilité et de proportionnalité. Soucieux de répondre aux besoins de toutes ses parties prenantes, mais conscient du temps qu'il faudra pour réviser l'ensemble des normes ISA et résoudre les questions et difficultés portées à son attention, l'IAASB a décidé en juin 2020 d'établir deux axes de travail :
 - a) le premier porte sur les problèmes de complexité, de compréhensibilité, d'adaptabilité et de proportionnalité qui touchent les normes ISA dans leur ensemble (le « projet CCAP »). Dans

le cadre de ce projet, l'IAASB s'attaquera aux difficultés d'application qui concernent les audits de tous les types d'entités, y compris les audits d'EPC (pour en savoir plus, consultez la <u>page du projet</u>) ;

b) le second porte sur l'élaboration d'une norme distincte applicable aux audits d'EPC.



Section 2 Introduction

Élaboration par l'IAASB d'une norme distincte applicable aux audits d'états financiers d'EPC

- 17. Depuis juillet 2020, l'IAASB s'emploie à élaborer une norme distincte applicable aux audits d'états financiers d'EPC (audits d'EPC).
- 18. En décembre 2020, l'IAASB a approuvé une <u>proposition de projet</u> visant l'élaboration d'une norme distincte qui servirait l'intérêt public :
 - a) en maintenant la confiance dans l'information financière des EPC Source essentielle d'emplois et d'innovation, les PME et autres EPC font partie intégrante des collectivités locales.
 Il est donc dans l'intérêt public que les auditeurs réalisent des audits de grande qualité qui inspirent confiance dans ce rouage de l'économie;
 - b) en aidant les auditeurs d'EPC à réaliser des audits efficaces et de grande qualité Grâce à ses exigences simplifiées et ciblées qui sont adaptées aux audits d'EPC, la norme proposée permettrait à l'auditeur d'obtenir une assurance raisonnable, de mettre en œuvre des procédures d'identification et d'évaluation des risques suffisamment rigoureuses et de concevoir des réponses cohérentes et efficaces dans le contexte des EPC, et tout cela contribuerait à la qualité des audits ;
 - c) en répondant aux besoins des parties prenantes L'élaboration d'une norme qui serait mise à jour régulièrement pour demeurer pertinente et dont les exigences seraient adaptées aux circonstances des audits d'EPC permettrait de répondre aux besoins des parties prenantes qui ont dit éprouver des difficultés à appliquer les normes internationales à ces missions ;
 - d) en favorisant l'application uniforme des normes d'audit aux audits d'EPC Pour combler ce qu'ils perçoivent comme une lacune, différents pays élaborent actuellement leurs propres normes nationales pour les audits d'EPC. Or, les solutions nationales risquent d'entraîner un foisonnement des pratiques dans la réalisation d'audits d'EPC, ce qui ne sert pas l'intérêt public. Inversement, l'élaboration d'une norme internationale servirait l'intérêt public en assurant une application uniforme des normes aux audits d'EPC et une compréhension commune des procédures mises en œuvre dans ces missions.
- 19. L'agilité (dans les travaux de normalisation qui s'y prêtent) est l'un des objectifs stratégiques que s'est fixés l'IAASB pour 2020-2023. Compte tenu de cet objectif et de l'urgence d'agir, l'IAASB a établi un calendrier accéléré pour l'élaboration d'une norme distincte applicable aux audits d'EPC.

Juillet 2020
Début de
l'élaboration d'une
norme distincte

Décembre 2020 Proposition de projet et première version préliminaire

Mars 2021
Délibérations sur la deuxième version préliminaire

Juin 2021 Approbation de 'exposé-sondage

- 20. Travaillant en mode « agile », l'IAASB a fait appel à un groupe de référence international composé de 15 représentants du milieu des EPC (le <u>Groupe de référence sur les EPC</u>) afin de recueillir les commentaires des utilisateurs en temps réel. La solution qu'il propose pour résoudre les questions et difficultés liées à l'audit des EPC a pu être élaborée rapidement grâce à l'aide reçue de ce groupe, qui a notamment :
 - a) fourni son point de vue sur l'orientation des propositions pour faciliter l'élaboration de la norme en projet. Il a d'abord procédé à une analyse générale des questions et principes stratégiques pour orienter les travaux, puis, une fois la norme élaborée, il s'est prononcé sur son contenu;
 - b) donné son avis sur les importantes questions d'ordre technique associées aux difficultés que posent les audits d'EPC et sur la façon d'en tenir compte dans le projet de norme distincte ;
 - c) fourni des conseils sur d'autres éléments à prendre en considération dans l'élaboration du projet de norme distincte.
- 21. L'échéancier prévu dans la proposition de projet a été respecté. En effet, la norme distincte a été élaborée dans le délai fixé, et l'exposé-sondage connexe a été approuvé par l'IAASB en juin 2021.
- 22. Il importe de consulter dès maintenant les parties prenantes qui seraient directement touchées par la norme (par exemple, les utilisateurs d'états financiers d'EPC, les propriétaires et les membres de la direction d'EPC, les autorités législatives, les autorités de réglementation ou les organismes locaux compétents ayant le pouvoir d'établir des normes, ainsi que les auditeurs qui réalisent des missions pour les EPC). L'IAASB sollicite plus particulièrement des commentaires sur les principes ayant servi à élaborer la norme ISA pour les EPC [en projet], sur la structure et le contenu de la norme en projet ainsi que sur des questions clés spécifiques, comme il est décrit dans le reste du présent document.
- 23. Les sections qui suivent décrivent les principales questions prises en compte par l'IAASB dans l'élaboration de la norme ISA pour les EPC [en projet].



Section 3 Guide à l'intention des répondants

L'IAASB souhaite recevoir des commentaires sur tout aspect traité dans la norme ISA pour les EPC [en projet], mais particulièrement sur ceux qui sont présentés dans les encadrés « **Appel à commentaires** » du présent document. La liste complète des questions se trouve à l'Annexe 2 des notes explicatives.

Les répondants sont invités à commenter la clarté, la compréhensibilité et l'applicabilité de la norme ISA pour les EPC [en projet]. Les commentaires sont particulièrement utiles lorsqu'ils indiquent sur quel aspect particulier de la norme ISA pour les EPC [en projet] ils portent, et qu'ils énoncent les raisons qui sous-tendent toute préoccupation relative à la clarté, à la compréhensibilité et à l'applicabilité, ainsi que des suggestions d'amélioration. Les répondants sont également invités à formuler le libellé exact des modifications suggérées.

Les répondants peuvent choisir de commenter uniquement les questions qui les concernent. Si le répondant est favorable aux propositions contenues dans la norme ISA pour les EPC [en projet], il est important de le faire savoir à l'IAASB, car il n'est pas toujours possible de le déduire.

L'IAASB est conscient du fait que bon nombre des audits réalisés à l'heure actuelle portent sur des EPC et que les circonstances entourant ces missions (secteurs d'activité, pays, types d'entités) sont très variées. Ainsi, la norme ISA pour les EPC [en projet] revêtira un intérêt particulier pour les auditeurs et les cabinets de toute taille de nombreux pays. Par conséquent, l'IAASB encourage les auditeurs et les cabinets à tester les propositions¹³ et à lui communiquer leurs résultats dans leur réponse au présent exposé-sondage.



Vu la quantité d'informations et de conseils que lui a fournis le Groupe de référence, l'IAASB n'a pas jugé nécessaire d'organiser des tests de terrain et des tables rondes avant d'approuver l'exposé-sondage, mais il sait que certains cabinets pourraient décider de tester les propositions pour étayer leur réponse. Les tests de terrain peuvent revêtir diverses formes, porter sur chacune des étapes de l'audit ou seulement certaines d'entre elles (ou encore sur des exigences précises de la norme proposée) et être effectués à différents niveaux. Pour les répondants, il s'agit d'un moyen intéressant – mais facultatif – d'obtenir des informations additionnelles et des perspectives variées.

Section 4 Norme en projet et appel à commentaires sur des questions spécifiques

Section 4A - Orientation générale de la norme ISA pour les EPC [en projet]

- 24. Élaborée comme une norme distincte et autonome, la norme ISA pour les EPC [en projet] est proportionnée à la nature et aux circonstances habituelles d'un audit d'EPC. Ses exigences imposent à l'auditeur de recueillir des éléments probants qui dans le contexte de l'audit des états financiers d'une « EPC », au sens donné à ce terme dans la norme en projet (voir la Section 4B) sont censés être suffisants et appropriés pour lui permettre d'obtenir une assurance raisonnable.
- 25. La norme ISA pour les EPC [en projet] s'applique aux audits d'états financiers d'entités du secteur public lorsque les critères énoncés dans la Partie A sur l'autorité de la norme en projet sont remplis. Toutefois, les responsabilités additionnelles qui peuvent être incluses dans l'étendue d'une mission réalisée dans le secteur public et qui débordent le cadre d'un audit d'états financiers n'y sont pas traitées. Lorsqu'il y a lieu, des considérations supplémentaires propres aux audits d'états financiers d'entités du secteur public sont comprises dans les commentaires explicatifs.

Norme distincte et autonome

- 26. La norme ISA pour les EPC [en projet] a été élaborée comme une norme distincte et autonome. Elle ne fait pas partie des normes ISA, et il ne devrait pas être nécessaire, pour l'appliquer, de se reporter directement aux exigences et modalités d'application de celles-ci. Autrement dit, si une situation n'a pas été envisagée dans l'élaboration de la norme ISA pour les EPC [en projet] (voir la Partie A sur l'autorité de la norme en projet), on ne peut suppléer celle-ci en utilisant les exigences pertinentes des normes ISA pour la situation en cause. Par conséquent, avant d'entreprendre une mission d'audit, il faut déterminer s'il convient d'utiliser la norme ISA pour les EPC [en projet] compte tenu de la nature et des circonstances de l'entité; la norme en projet ne traite pas de questions ni de circonstances complexes, et il n'est pas permis de l'utiliser dans le cadre de missions autres que des audits d'états financiers d'EPC.
- 27. Prenons, par exemple, une situation dans laquelle une entité établit une estimation comptable à l'aide d'un modèle personnalisé et complexe. Cette situation n'a pas été envisagée dans la norme en projet, mais l'entité est par ailleurs une EPC. En pareil cas, l'auditeur ne peut, dans la planification et la réalisation de l'audit, appliquer la norme ISA pour les EPC [en projet] et la suppléer en utilisant les exigences de la norme ISA 540 (révisée). Il sera obligé d'appliquer les normes ISA ou d'autres normes d'audit appropriées, car la norme ISA pour les EPC [en projet] n'est pas conçue pour traiter de questions et de circonstances complexes¹⁴.
- 28. Au départ, l'IAASB a longuement débattu de la question de savoir si la norme ISA pour les EPC [en projet] devait être totalement autonome ou si elle devait être utilisée conjointement avec les normes ISA dans certaines circonstances appropriées. Bien que ces deux options présentent des avantages, l'IAASB a conclu que, tout bien considéré, le fait de permettre aux auditeurs de se

L'autorité de la norme en projet (Partie A) énonce les caractéristiques qualitatives et les interdictions expresses qui s'appliquent aux situations complexes pour lesquelles la norme ne contient aucune exigence.

reporter aux normes ISA pouvait soulever d'autres questions et difficultés, ou encore, avoir d'autres conséquences non voulues, telles que :

- a) l'utilisation de la norme ISA pour les EPC [en projet] dans des cas où il aurait plutôt fallu appliquer les normes ISA, compte tenu de la nature et des circonstances de l'entité et des besoins des utilisateurs;
- b) l'inclusion dans le rapport de l'auditeur d'une mention indiquant la ou les normes auxquelles l'auditeur s'est conformé¹⁵ (par exemple, il n'est pas approprié que l'auditeur fasse mention des normes ISA dans son rapport s'il ne s'est pas conformé à toutes les normes ISA pertinentes pour l'audit).
- 29. L'IAASB a également tenu compte des conséquences qui auraient découlé de l'adoption d'une norme autonome dont les exigences n'auraient pas été aussi étroitement liées à celles des normes ISA. La norme en projet est fondée sur les exigences fondamentales des normes ISA en matière d'audit, ce qui la rend « plus facile » à comprendre et à appliquer pour ceux qui appliquent déjà ces normes. Or, des préoccupations ont été exprimées quant à l'efficacité avec laquelle la norme en projet peut être appliquée par un auditeur qui, parce qu'il ne les utilise jamais, ne connaît pas les normes ISA et n'a pas d'expérience en ce qui concerne leur application.
- 30. Cependant, à la lumière des informations et commentaires recueillis, et après un examen plus approfondi de la question, l'IAASB a conclu que les difficultés que pourrait poser l'application de la norme en projet ne l'emporteraient pas sur les avantages d'une norme autonome. En outre, la norme en projet a été élaborée pour aider les auditeurs à comprendre le déroulement d'un audit grâce à des exigences claires et compréhensibles. L'IAASB reconnaît toutefois qu'il sera nécessaire d'élaborer des indications complémentaires, dès l'adoption de la norme proposée et de façon continue par la suite (voir la Section 4G).

Niveau d'assurance des audits d'états financiers d'EPC réalisés selon la norme ISA pour les EPC [en projet]

- 31. 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 doit recueillir des éléments probants suffisants et appropriés afin de ramener le risque d'audit à un niveau suffisamment faible dans les circonstances de la mission, et exprimer une opinion sur la conformité des états financiers, dans tous leurs aspects significatifs, au référentiel d'information financière applicable. Les normes ISA visent l'obtention d'une assurance raisonnable servant de fondement à l'expression d'une opinion d'audit. Dans le contexte d'un audit, l'assurance raisonnable correspond à un niveau d'assurance élevé, mais non absolu.
- 32. Lors de l'élaboration de la norme distincte applicable aux audits d'EPC, l'IAASB s'est penché sur le niveau d'assurance à fournir aux utilisateurs d'états financiers d'EPC. Il s'est notamment demandé s'il fallait envisager un autre type de mission ou un autre niveau d'assurance.
- 33. Les parties prenantes ont fortement encouragé l'IAASB à opter pour des exigences visant l'expression d'une opinion d'audit sous forme d'assurance raisonnable. L'IAASB s'est donc attaché à élaborer une norme d'audit distincte visant l'expression d'une telle opinion, en s'appuyant sur les concepts et les principes existants sur lesquels repose un audit réalisé selon les normes ISA (étant

.

Les paragraphes 119 à 124 expliquent les exigences concernant le rapport de l'auditeur.

- donné que les normes ISA visent à permettre à l'auditeur d'obtenir un niveau d'assurance raisonnable).
- 34. Il a également été convenu que, par souci de transparence pour les utilisateurs d'états financiers, le rapport de l'auditeur devrait clairement indiquer la ou des normes appliquées dans la réalisation de l'audit.

Titre de la norme

- 35. Les types de prises de position que l'IAASB élabore et publie sont décrits dans son mandat (on y mentionne que l'IAASB élabore et publie les Normes internationales d'audit et les Normes internationales de missions d'examen limité (ISRE), qui s'appliquent aux missions d'audit et d'examen limité d'états financiers historiques). Le mandat précise également que l'IAASB publie d'autres prises de position sur des questions d'audit et d'assurance et contribue ainsi à informer le public au sujet des rôles et des responsabilités qui incombent aux auditeurs et aux professionnels en exercice qui fournissent des services d'expression d'assurance. L'élaboration d'une nouvelle norme d'audit s'inscrit donc dans le mandat de l'IAASB.
- 36. Conscient du risque de confusion lié à la publication d'une nouvelle norme d'audit portant un titre semblable à celui des normes ISA, l'IAASB a examiné diverses options quant au titre de la nouvelle norme et à son classement dans ses normes internationales. Il s'est demandé s'il fallait ajouter la norme ISA pour les EPC [en projet] aux normes ISA existantes (par exemple en créant une série 900). Toutefois, pour montrer clairement qu'il s'agit d'une norme distincte et autonome et éviter qu'elle soit utilisée conjointement avec les normes ISA (ce qui constitue une utilisation inappropriée), l'IAASB a décidé de ne pas classer la norme ISA pour les EPC [en projet] dans les normes ISA existantes.
- 37. La nouvelle norme que propose l'IAASB pour les audits d'EPC est une norme internationale qui s'applique aux audits d'états financiers historiques. Pour en choisir le titre, l'IAASB a réfléchi aux moyens de distinguer cette norme des normes ISA pour qu'il n'y ait aucun doute quant à la norme ou aux normes appliquées dans le cadre d'un audit donné. Selon l'IAASB, le titre choisi doit, d'une part, évoquer une nouvelle catégorie de norme internationale qui décrit bien la norme [en projet] et, d'autre part, indiquer clairement qu'il s'agit d'une norme de l'IAASB.
- 38. Il est donc proposé que la nouvelle norme s'intitule « Norme internationale d'audit applicable aux audits d'états financiers d'entités peu complexes (norme ISA pour les EPC) ». Ce titre permet de distinguer la nouvelle norme des normes ISA, car il fait expressément mention des audits d'EPC, mais aussi de savoir qu'il s'agit d'une norme internationale de l'IAASB. Cette façon de faire est cohérente avec l'approche employée par l'International Accounting Standards Board (IASB) pour distinguer la Norme internationale d'information financière pour les petites et moyennes entités (norme IFRS pour les PME) des Normes internationales d'information financière (normes IFRS).

Apport de modifications de concordance à la Préface

39. La Preface to the International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements (la Préface) du Manuel de l'IAASB décrit le champ d'application et l'autorité des prises de position publiées par l'IAASB. Il faudra y apporter des modifications de concordance par suite de l'ajout, pour la norme en projet, d'une nouvelle catégorie de norme internationale.

40. Les changements que nécessite l'ajout de la nouvelle catégorie de norme internationale dans les prises de position internationales de l'IAASB et le libellé des modifications de concordance que l'IAASB propose d'apporter à la Préface sont exposés plus loin, dans la section « Modifications de concordance proposées – Preface to the International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements ».

Appel à commentaires - Questions spécifiques

- Les points de vue sont sollicités sur :
 - a) le caractère autonome de la norme en projet, y compris toute préoccupation liée à l'application d'une telle norme, ou tout obstacle susceptible de nuire à cette application ;
 - b) le titre de la norme en projet;
 - c) tout autre aspect de la norme ISA pour les EPC [en projet] abordé dans la présente section (Section 4A).
- 2. Êtes-vous en faveur des modifications de concordance que l'IAASB propose d'apporter à la Préface (voir les paragraphes 39 et 40) ? Dans la négative, pourquoi, et quelles autres modifications pourraient être nécessaires ?

Remarque : À la fin de la Section 4F (question 17), on demande si, dans l'ensemble, la norme ISA pour les EPC [en projet] répond aux besoins des utilisateurs et des autres parties prenantes, et si elle peut être et sera utilisée. Il est préférable de répondre à cette question après avoir pris en considération tous les éléments pertinents énoncés dans les présentes notes explicatives ainsi que le contenu de la norme en projet.

Section 4B - Autorité de la norme

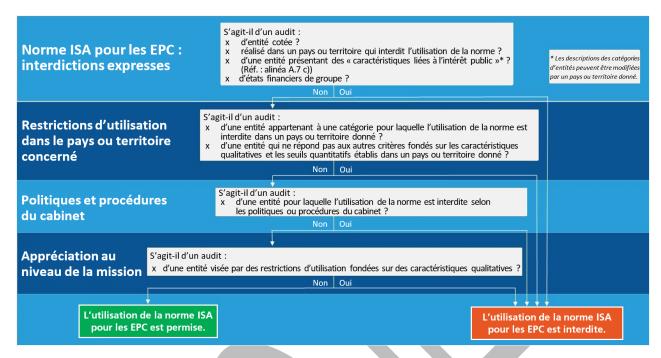
- 41. L'autorité de la norme, qui est établie dans la Partie A, définit le champ d'application de la norme en projet. Pour aider les autorités législatives, les autorités de réglementation ou les organismes locaux compétents ayant le pouvoir d'établir des normes (tels que les autorités de réglementation, les organismes de surveillance, les normalisateurs nationaux ou les organisations professionnelles comptables), les cabinets et les auditeurs à déterminer l'autorité de la norme, l'IAASB a élaboré le document *Indications complémentaires sur l'autorité de la norme* (que l'on peut consulter à partir de la page de l'exposé-sondage sur le projet de norme ISA pour les EPC). Ce document propose d'autres éléments à prendre en compte pour déterminer ou apprécier l'utilisation qui peut être faite de la norme en projet.
- 42. L'IAASB a délibéré longuement sur l'approche à adopter quant au champ d'application et à l'applicabilité de la norme ISA pour les EPC [en projet] : types d'entités visés, meilleure façon de les décrire, etc.
- 43. Le champ d'application étant étroitement lié au contenu de la norme, il importe de l'énoncer le plus clairement possible pour faciliter l'élaboration et l'application de la norme.
- 44. La norme ISA pour les EPC [en projet] n'a pas pour objet de permettre l'obtention d'éléments probants suffisants et appropriés concernant des questions ou des circonstances complexes. Si elle est utilisée dans le cadre de missions pour lesquelles elle n'a pas été conçue, elle ne permettra pas à l'auditeur d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés afin de disposer d'une base raisonnable pour étayer son opinion. Par conséquent, une description claire des types d'entités dont l'audit n'est pas visé par cette norme (voir la Partie A sur l'autorité de la norme et le paragraphe 50 des présentes notes explicatives) est essentielle pour que :

- a) l'IAASB puisse définir des exigences qui sont appropriées aux audits d'EPC, compte tenu de la nature et des circonstances habituelles de ces entités ;
- b) les autorités législatives, les autorités de réglementation ou les organismes locaux compétents ayant le pouvoir d'établir des normes, les cabinets et les auditeurs soient informés du champ d'application prévu de la norme.
- 45. Durant la phase d'élaboration de la norme ISA pour les EPC [en projet], les avis étaient partagés quant à la mesure dans laquelle le libellé des passages concernant l'autorité de la norme devait être prescriptif, et quant à la part de jugement à exercer pour déterminer l'applicabilité de la norme. L'IAASB a d'abord envisagé de définir le terme « entité peu complexe » dans le contexte de la norme en projet, mais s'est ravisé, car cette approche n'aurait pas permis d'expliquer clairement toutes les circonstances qui peuvent faire en sorte qu'une entité soit considérée comme peu complexe. Il a aussi examiné puis écarté, pour des raisons de cohérence une autre approche selon laquelle la détermination de l'applicabilité de la norme aurait reposé largement sur l'exercice du jugement.
- 46. L'IAASB a également étudié la façon dont l'IASB a défini l'applicabilité de la norme IFRS pour les PME. Celui-ci a utilisé le concept d'« obligation d'information du public » pour décrire, dans le champ d'application, les entités pour lesquelles la norme n'est pas appropriée. L'IAASB a décidé de ne pas introduire ce concept dans ses textes, vu le risque de confusion avec les concepts déjà utilisés pour décrire les entités qui présentent des caractéristiques liées à l'intérêt public¹⁶. De plus, une telle approche exigerait que l'on examine plus avant la façon dont ce nouveau concept s'appliquerait aux audits réalisés dans le secteur public.
- 47. Ainsi, en ce qui concerne la détermination de l'applicabilité de la norme en projet, l'IAASB a essayé de trouver un juste milieu en adoptant une approche qui n'est ni trop prescriptive ni trop axée sur l'exercice du jugement : pour délimiter le champ d'application, il a interdit l'utilisation de la norme pour certaines catégories d'entités et décrit les caractéristiques qualitatives qui rendent l'utilisation de la norme inappropriée (ensemble, les interdictions et les caractéristiques décrites permettent de déterminer les situations où l'utilisation de la norme n'est pas appropriée du fait que l'audit n'est pas considéré comme un audit d'EPC).
- 48. Bien que cette façon de faire exige forcément une part de jugement, l'IAASB estime qu'elle permet d'atteindre un juste milieu entre une approche prescriptive et une approche fondée sur l'exercice du jugement. Certains membres de l'IAASB sont d'avis que cette part est encore trop importante et qu'il serait souhaitable que la norme soit plus prescriptive. Il s'agit d'ailleurs d'une question spécifique sur laquelle l'IAASB sollicite des commentaires.
- 49. Selon l'IAASB, pour établir une base servant à déterminer le caractère approprié de l'utilisation de la norme en projet, il faut énoncer deux sortes de restrictions :
 - a) les interdictions qui empêchent l'utilisation de la norme quant à certaines catégories d'entités ;
 - b) les caractéristiques qualitatives d'une entité qui font qu'on ne peut pas utiliser la norme pour l'audit de ses états financiers parce qu'elles indiquent la présence de questions ou de circonstances pour lesquelles la norme n'a pas été conçue.

Lorsque l'audit porte sur une entité qui n'est pas visée par les restrictions décrites aux alinéas a) <u>et</u> b) ci-dessus, l'utilisation de la norme ISA pour les EPC [en projet] est appropriée.

L'IAASB suivra les travaux du Conseil des normes internationales de déontologie comptable (IESBA) visant à définir les entités d'intérêt public et demeurera attentif à l'incidence qu'ils pourraient avoir sur ses normes.

50. Le diagramme qui suit explique les restrictions qui s'appliquent à une mission donnée (voir les paragraphes A.5 à A.9 de la norme ISA pour les EPC [en projet]).



Restrictions d'utilisation fondées sur des interdictions expresses

- 51. Comme l'indique le paragraphe A.7, la norme ISA pour les EPC [en projet] ne doit pas être utilisée dans les cas suivants :
 - a) un texte légal ou réglementaire (voir le paragraphe 52 ci-dessous) :
 - i) soit interdit expressément l'utilisation de la norme ISA pour les EPC [en projet] (c'est-àdire que l'utilisation de la norme [en projet] n'est pas permise dans le pays ou territoire concerné).
 - ii) soit prescrit l'utilisation de normes d'audit autres que la norme ISA pour les EPC [en projet] pour les audits d'états financiers dans le pays ou territoire concerné ;
 - b) l'entité est une entité cotée (voir les paragraphes 53 et 54 ci-dessous) ;
 - c) l'entité répond à l'un des critères suivants (voir les paragraphes 53 et 55 à 61) ;
 - i) l'une de ses fonctions principales est de recevoir des dépôts de membres du public,
 - ii) I'une de ses fonctions principales est d'assurer des membres du public,
 - iii) sa fonction est de fournir des avantages postérieurs à l'emploi,
 - iv) sa fonction est d'agir à titre de structure de placement collectif et elle offre des instruments financiers rachetables à des membres du public,
 - v) elle appartient à une catégorie d'entités pour laquelle l'utilisation de la norme ISA pour les EPC [en projet] est expressément interdite par une autorité législative, une autorité de réglementation ou un organisme local compétent ayant le pouvoir d'établir des normes dans le pays ou territoire concerné (voir les paragraphes 56 et 59 ci-dessous);

d) l'audit est un audit d'états financiers de groupe (voir les paragraphes 62 et 63 et la Section 5).

Interdiction expressément formulée dans un texte légal ou réglementaire

52. L'alinéa A.7 a) de la norme ISA pour les EPC [en projet] vise toutes les entités (quelle que soit la catégorie à laquelle elles appartiennent) qui sont auditées dans un pays ou territoire qui ne souhaite pas adopter la norme ISA pour les EPC [en projet] ou qui prescrit l'utilisation d'une ou de plusieurs autres normes.

Catégories d'entités présentant des caractéristiques liées à l'intérêt public - Entités cotées

53. Les catégories d'entités qui présentent des caractéristiques liées à l'intérêt public peuvent, de fait ou en apparence, comporter un degré de complexité élevé, et sont donc pour la plupart exclues du champ d'application de la norme ISA pour les EPC [en projet]. L'IAASB est d'avis que l'utilisation de la norme ISA pour les EPC [en projet] n'est pas appropriée pour l'audit des états financiers de certaines entités qui comportent un degré de complexité particulièrement élevé, comme les entités cotées. Une telle utilisation est donc expressément interdite. Voici ce qu'on entend par « 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.

54. La décision d'interdire l'utilisation de la norme en projet pour l'audit d'états financiers d'entités cotées a été accueillie très favorablement par bon nombre des parties prenantes consultées, notamment les autorités de réglementation des valeurs mobilières qui encadrent ces entités. Cependant, certaines parties prenantes étaient d'avis que seule la complexité de l'entité devait être prise en compte dans la détermination du caractère approprié de l'utilisation de la norme pour un audit donné. Selon elles, les petites entités cotées peu complexes devraient entrer dans le champ d'application de la norme en projet. L'IAASB demeure convaincu que, peu importe leur degré de complexité, ces entités doivent être exclues du champ d'application compte tenu de leur importance sur le plan de l'intérêt public. Par conséquent, la norme ISA pour les EPC [en projet] ne contient actuellement aucune procédure propre aux entités cotées (en ce qui concerne les questions clés de l'audit ou les informations sectorielles, par exemple).

Catégories d'entités présentant des caractéristiques liées à l'intérêt public — Autres entités

- 55. Pour décrire les autres entités présentant des caractéristiques liées à l'intérêt public (qui ne sont pas des entités cotées), il convient d'adopter une approche multiforme pouvant convenir à un auditoire mondial, car certains pays et territoires ont défini les entités d'intérêt public, tandis que d'autres ne l'ont pas fait.
- 56. En l'absence d'une définition mondialement reconnue de « entités d'intérêt public », l'IAASB donne, aux sous-alinéas A.7 c)i) à iv) de la norme ISA pour les EPC [en projet], une description des différentes catégories d'entités présentant habituellement ce genre de caractéristiques. Cette description permet de déterminer si l'utilisation de la norme ISA pour les EPC [en projet] est appropriée, selon le type d'entité que l'on audite. Il est permis de modifier légèrement les catégories décrites dans la norme en projet ou d'interdire l'utilisation de la norme pour certaines catégories d'entités dans un pays ou territoire donné (voir le sous-alinéa A.7 c)v)).
- 57. Les catégories d'entités décrites aux sous-alinéas A.7 c)i) à iv) de la norme ISA pour les EPC [en projet] correspondent en grande partie à celles proposées par l'IESBA dans son projet visant à définir

les entités d'intérêt public¹⁷. Abstraction faite des consultations menées par l'IESBA et de toute modification qui pourrait être apportée à ces catégories pour l'application de l'*International Code of Ethics for Professional Accountants (including International Independence Standards)* (le Code de l'IESBA), l'IAASB considère que les catégories d'entités présentant des caractéristiques liées à l'intérêt public qui ont été proposées pour le Code de l'IESBA valent aussi pour la norme en projet, et qu'il convient de les conserver¹⁸.

- 58. L'IAASB a choisi de permettre aux diverses instances (c'est-à-dire aux autorités législatives, aux autorités de réglementation ou aux organismes locaux compétents ayant le pouvoir d'établir des normes) de modifier les catégories d'entités décrites aux sous-alinéas A.7 c)i) à iv) ou de restreindre davantage l'utilisation de la norme, comme le prévoit le sous-alinéa A.7 c)v), parce qu'il est conscient que les circonstances peuvent varier d'un pays ou territoire à l'autre. Par exemple, dans le contexte propre à un pays ou territoire donné, il se peut que des entités soient incluses dans une grande catégorie (dont elles représentent une « sous-catégorie ») qui est visée par les interdictions, alors qu'en fait, elles ne présentent pas de caractéristiques liées à l'intérêt public. Il peut également exister d'autres catégories d'entités qui, dans le pays ou territoire concerné, présentent aussi des caractéristiques liées à l'intérêt public. La norme en projet permet donc de modifier les catégories d'entités visées par les interdictions comme suit :
 - a) en autorisant explicitement l'utilisation de la norme pour une sous-catégorie spécifique d'une catégorie donnée (tout en tenant compte des caractéristiques qualitatives qui permettent de déterminer l'utilisation permise de la norme (voir les paragraphes 67 à 71 ci-après));
 - b) en ajoutant d'autres catégories d'entités pour lesquelles l'utilisation de la norme est interdite (comme le prévoit le sous-alinéa A.7 c)v)).

Ces modifications, qui s'appliquent uniquement dans le pays ou territoire concerné, sont apportées à des catégories spécifiques – on ne peut éliminer une catégorie entière. Les paragraphes 18 à 20 du document *Indications complémentaires sur l'autorité de la norme* contiennent des exemples de situations où il convient d'apporter de telles modifications.

59. Malgré les similitudes entre le paragraphe A.7 et la définition du terme « entités d'intérêt public » proposée par l'IESBA, le libellé du sous-alinéa A.7 c)v) de la norme ISA pour les EPC [en projet] diffère de celui utilisé par l'IESBA pour décrire la catégorie correspondante dans son projet sur les entités d'intérêt public. À la lumière des différentes approches utilisées dans les divers pays et territoires pour définir les entités d'intérêt public, l'IAASB est d'avis que, lorsqu'il s'agit de déterminer les entités pour lesquelles l'utilisation de la norme ISA pour les EPC [en projet] est interdite, il convient de permettre à chaque pays ou territoire qui le souhaite de restreindre davantage l'utilisation de la norme quant à certaines catégories d'entités (autrement dit, chaque pays ou territoire peut modifier la catégorie décrite au sous-alinéa A.7 c)v) en fonction de sa situation particulière) (voir également le paragraphe 58 ci-dessus). La possibilité de modifier cette catégorie permet aussi de répondre aux besoins des pays et territoires qui n'appliquent pas le Code de l'IESBA ou qui ont établi leur propre définition d'entités d'intérêt public.

https://www.ethicsboard.org/publications/proposed-revisions-definitions-listed-entity-and-public-interest-entity-code

L'IAASB a entrepris un projet visant à examiner l'incidence globale sur ses normes du projet de l'IESBA sur les entités d'intérêt public, ainsi que de tout changement dans la manière dont les entités d'intérêt public sont définies. Bien que l'IAASB juge appropriées les catégories d'entités décrites dans la Partie A (autorité de la norme), il tiendra compte, pour des raisons d'uniformité, de toute modification que l'IESBA pourrait apporter, au terme de son projet, à la définition proposée d'entités d'intérêt public.

- 60. L'IAASB s'est aussi penché sur la question suivante : la liste complète des entités visées par les interdictions recense-t-elle adéquatement les entités qui sont censées être exclues du champ d'application de la norme dans les cas où les pays ou territoires n'apportent aucune modification concernant l'autorité de la norme ? Il a conclu que cette liste était adéquate.
- 61. Le paragraphe 23 du document *Indications complémentaires sur l'autorité de la norme* explique ce que l'on entend par « fonction principale de l'entité » lorsque sont appliqués les sous-alinéas A.7 c)i) et ii) de la norme ISA pour les EPC [en projet]. La question de savoir si la fonction principale de l'entité correspond ou non à celle décrite dans la norme relève du jugement. Par exemple, si une entité vend des biens et des services et reçoit des dépôts à l'avance pour des biens ou des services qu'elle n'a pas encore livrés, il est peu probable que sa fonction principale soit de recevoir des dépôts de membres du public. Ce sont les faits et circonstances propres à chaque situation qui permettent de juger de la fonction principale de l'entité pour l'application de la norme ISA pour les EPC [en projet].

Exclusion des audits d'états financiers de groupe

- 62. L'IAASB a fait le choix d'exclure les audits d'états financiers de groupe (audits de groupe) du champ d'application de la norme en projet. Ces audits sont, selon lui, intrinsèquement liés à des entités qui présentent des caractéristiques complexes et, comme c'est le cas pour d'autres aspects complexes, ils n'ont pas été pris en compte dans l'élaboration de la norme en projet. L'interdiction expresse visant les audits de groupe est l'une des propositions sur lesquelles l'IAASB sollicite des commentaires précis (voir la Section 5).
- 63. La description de l'audit de groupe fournie dans la Partie A (autorité de la norme) est fondée sur la définition d'états financiers de groupe proposée dans l'exposé-sondage sur le projet de norme ISA 600 (révisée)¹⁹. L'IAASB délibère actuellement sur les commentaires reçus en réponse à cet exposé-sondage. Si, dans le texte définitif de la norme ISA 600 (révisée), la description de l'audit de groupe diffère de celle proposée dans l'exposé-sondage, cette différence sera prise en compte lorsque viendra le temps d'établir la version définitive de la norme ISA pour les EPC.

Autres points à considérer

- 64. L'IAASB s'est demandé s'il fallait utiliser des seuils d'exemption quantitatifs ou d'autres seuils, ou encore des critères plus précis pour décrire le champ d'application de la norme ISA pour les EPC [en projet]. Il a conclu qu'il lui serait impossible de définir, pour délimiter les audits d'EPC, des seuils d'exemption ou d'autres critères pouvant être appliqués uniformément à l'échelle mondiale en raison, par exemple, des particularités de chaque pays ou territoire (taille de l'économie, degré de complexité, etc.). Cependant, l'IAASB a reconnu que, dans un pays ou territoire donné, il serait possible de fixer des seuils ou des critères spécifiques qui serviraient à déterminer si l'utilisation de la norme ISA pour les EPC [en projet] est appropriée. C'est ce que permet le paragraphe A.6 de la norme en projet.
- 65. La section sur les interdictions expresses concerne directement les autorités législatives, les autorités de réglementation et les organismes locaux compétents ayant le pouvoir d'établir des normes, car ce sont ces instances qui ont le mandat et le pouvoir d'autoriser l'utilisation de la norme ISA pour les EPC [en projet] dans leur pays ou territoire. Les cabinets et les auditeurs ne pourront

Norme ISA 600 (révisée) [en projet], Audits d'états financiers de groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composantes) – Considérations particulières.

utiliser la norme en projet que s'il ne leur est pas interdit de le faire dans le pays ou territoire concerné, et ils n'auront pas la possibilité de modifier les catégories d'entités qui sont visées par les interdictions dans le pays ou territoire où ils exercent leurs activités. Chaque cabinet peut toutefois prévoir, dans les politiques ou procédures qu'il établit au sujet de l'utilisation de la norme ISA pour les EPC [en projet] dans le cadre de ses propres missions, des restrictions supplémentaires visant d'autres catégories d'entités. Ces restrictions peuvent être fonction, par exemple, des risques liés à la qualité découlant de la nature et des circonstances des missions qu'il réalise.

66. Parallèlement à la publication de la norme en projet dans un pays ou territoire donné, les autorités législatives, les autorités de réglementation ou les organismes locaux compétents ayant le pouvoir d'établir des normes devraient publier des dispositions et des documents d'accompagnement pour faciliter l'adoption et la mise en œuvre de la norme, au besoin. Il peut s'agir notamment d'une description des audits qu'il est permis de réaliser en vertu de la Partie A de la norme ISA pour les EPC [en projet], compte tenu, entre autres, de la raison qui sous-tend la restriction d'utilisation de la norme et des autres informations pertinentes contenues dans le document *Indications complémentaires sur l'autorité de la norme*. Les autorités législatives, les autorités de réglementation ou les organismes locaux compétents ayant le pouvoir d'établir des normes peuvent également publier, à l'intention des cabinets et des auditeurs, des informations supplémentaires qui émanent de textes légaux ou réglementaires ou d'une administration publique et qui sont utiles à la prise de décisions.

Restrictions d'utilisation fondées sur des caractéristiques qualitatives

- 67. Outre les interdictions expresses susmentionnées, la norme en projet comporte des restrictions d'utilisation fondées sur des caractéristiques qualitatives. Il n'est pas approprié d'utiliser la norme ISA pour les EPC [en projet] pour l'audit des états financiers d'une entité s'il existe :
 - des questions ou circonstances complexes se rapportant à la nature et à l'ampleur des activités commerciales, de l'exploitation, ainsi que des opérations et événements connexes de l'entité qui sont pertinents pour la préparation des états financiers;
 - des sujets, des thèmes et des questions qui accroissent le niveau de complexité ou qui indiquent la présence d'un niveau de complexité élevé, par exemple en ce qui concerne la propriété ou la structure de gouvernance de l'entité, ou encore les politiques, les procédures ou les processus qu'elle a adoptés.

Ces éléments indiquent la présence de questions ou de circonstances qui sont réputées complexes selon la norme ISA pour les EPC [en projet] (autrement dit, celle-ci ne contient aucune exigence concernant ces questions ou circonstances).

- 68. Les caractéristiques qualitatives sont plus amplement décrites aux paragraphes A.8 et A.9 de la Partie A de la norme ISA pour les EPC [en projet], ainsi que dans le document *Indications complémentaires sur l'autorité de la norme*. Par exemple, l'existence d'une estimation comptable comportant un degré élevé d'incertitude d'estimation indique probablement la présence d'un niveau de complexité élevé. Or, la norme ISA pour les EPC [en projet] ne contient pas d'exigence concernant le recours à une modélisation complexe ni ne traite des situations comportant un degré élevé d'incertitude d'estimation.
- 69. Pour apprécier s'il convient d'utiliser la norme ISA pour les EPC [en projet] pour une mission donnée, les auditeurs doivent tout de même exercer leur jugement professionnel. En effet, aucune interdiction

- ni restriction d'ordre général ne permettra d'exclure complètement du champ d'application de la norme tous les audits portant sur des entités qui présentent un ou des indices de complexité.
- 70. Chaque cabinet a la responsabilité d'établir des politiques ou des procédures relatives à l'utilisation permise de la norme ISA pour les EPC [en projet] par ses équipes de mission²⁰. Pour ce faire, il prend en considération les interdictions expresses d'utilisation de la norme en projet, toute modification ou restriction supplémentaire adoptée dans le pays ou territoire concerné, ainsi que les caractéristiques qualitatives mentionnées aux paragraphes A.8. et A.9 de la norme ISA pour les EPC [en projet].
- 71. Lorsqu'il met en œuvre les procédures établies par le cabinet en ce qui concerne l'acceptation et le maintien de relations clients et de missions spécifiques et qu'il s'acquitte de ses responsabilités en la matière, l'associé responsable de la mission doit déterminer si l'audit constitue un audit d'EPC, en prenant en considération les interdictions expresses, les restrictions imposées dans le pays ou territoire concerné, les caractéristiques qualitatives et les politiques ou procédures du cabinet.

Appel à commentaires - Questions spécifiques

- 3. Les points de vue sont sollicités sur l'autorité (ou le champ d'application) de la norme ISA pour les EPC [en projet] (Partie A de la norme en projet). Plus particulièrement :
 - a) Dans sa forme actuelle, la Partie A (autorité) peut-elle être mise en œuvre ? Dans la négative, pourquoi ?
 - b) Pourrait-il y avoir des conséquences non voulues que l'IAASB n'a pas envisagées ?
 - c) Y a-t-il des aspects de l'autorité qui ne sont pas clairs ?
 - d) L'autorité, telle qu'elle est définie, permettra-t-elle d'atteindre l'objectif visé, à savoir informer de manière appropriée les parties prenantes sur le champ d'application de la norme en projet ?
 - Le rôle que les autorités législatives, les autorités de réglementation ou les organismes locaux compétents ayant le pouvoir d'établir des normes seraient appelés à jouer est-il clair et approprié ?
- 4. Êtes-vous en faveur des restrictions proposées quant à l'utilisation de la norme ISA pour les EPC [en projet]? Dans la négative, veuillez dire pourquoi et préciser les modifications (éclaircissements, ajouts, etc.) qui devraient être apportées. Veuillez indiquer clairement si vos réponses concernent :
 - a) les interdictions expresses ;
 - b) les caractéristiques qualitatives.

Les commentaires sur les interdictions expresses et les caractéristiques qualitatives ont d'autant plus de valeur qu'ils portent sur un ou des points précis et, dans le cas d'ajouts (commentaires sur l'exhaustivité), qu'ils précisent quels points ajouter et pourquoi.

- 5. En ce qui a trait au document Indications complémentaires sur l'autorité de la norme :
 - a) Les indications complémentaires sont-elles utiles pour comprendre l'autorité ? Dans la négative, pourquoi ?

Norme ISQM 1, paragraphes 24 à 27 et 30.

- b) Y a-t-il d'autres points à ajouter dans les indications complémentaires ?
- 6. En ce qui concerne l'autorité de la norme ISA pour les EPC [en projet], y a-t-il d'autres questions que l'IAASB devrait prendre en considération dans l'élaboration de la prise de position définitive ?

Section 4c - Principes clés relatifs à l'élaboration de la norme ISA pour les EPC [en projet]

- 72. Comme dans le cas d'un audit réalisé selon les normes ISA, le résultat visé par l'utilisation de la norme ISA pour les EPC [en projet] est l'expression, au terme de la réalisation d'une mission d'audit de qualité, d'une opinion d'audit qui rehausse la crédibilité des états financiers pour les utilisateurs. C'est pourquoi la norme proposée a été conçue comme une norme distincte pour l'audit des états financiers d'une EPC qui :
 - a) est proportionnée à la nature et aux circonstances habituelles d'un audit d'EPC (comme l'explique la Partie A sur l'autorité de la norme) ;
 - peut être utilisée avec efficacité et efficience, dans ces circonstances habituelles, afin d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour étayer une opinion exprimée sous forme d'assurance raisonnable;
 - c) contient des exigences fondées sur des principes et repose sur une approche d'audit fondée sur les risques, de sorte qu'elle puisse s'appliquer aux EPC dans un large éventail de circonstances et de secteurs.
- 73. Par conséquent, bon nombre des concepts de base utilisés dans les normes ISA pour favoriser une approche fondée sur les risques se retrouvent également dans la norme ISA pour les EPC [en projet], notamment :
 - la définition d'objectifs (voir les paragraphes 78 à 80 ci-dessous) ;
 - l'utilisation des exigences et concepts fondamentaux des normes ISA (dont l'esprit critique et le jugement professionnel) comme base pour déterminer les travaux que doit effectuer l'auditeur dans le cadre d'un audit d'EPC;
 - la nécessité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour étayer l'opinion d'audit;
 - l'application du caractère significatif par l'auditeur dans la réalisation de ses travaux et l'évaluation des anomalies ;
 - l'utilisation du modèle de risque d'audit, c'est-à-dire l'application des concepts de risque inhérent, de risque lié au contrôle et de risque de non-détection.

Dans sa forme proposée, la norme ISA pour les EPC comporte les mêmes objectifs généraux d'audit pour l'auditeur (voir la Partie 1) et les mêmes limites inhérentes (voir la préface de la norme en projet) qu'un audit réalisé selon les normes ISA.

Exigences contenues dans la norme ISA pour les EPC [en projet]

74. Tout comme les normes ISA, la norme ISA pour les EPC [en projet] énonce des exigences qui, prises collectivement, sont censées permettre à l'auditeur d'atteindre l'objectif général de l'audit (c'est-à-dire exprimer une opinion sur la base des éléments probants obtenus). Ces exigences détaillent la

façon dont l'auditeur obtient des éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder son opinion d'audit sous forme d'assurance raisonnable.

- 75. Pour élaborer une norme permettant d'obtenir une assurance raisonnable, l'IAASB s'est servi des exigences des normes ISA comme point de départ. Ainsi, pour établir les exigences de la norme ISA pour les EPC [en projet], il a reproduit les exigences des normes ISA considérées comme fondamentales pour l'audit et les a adaptées à la nature et aux circonstances des EPC, conformément à l'approche adoptée dans la norme en projet. Toujours selon cette approche, les procédures d'audit qui ne sont pas pertinentes pour une EPC (par exemple, les procédures propres aux entités cotées) n'ont pas été incluses dans la norme ISA pour les EPC [en projet]. Le paragraphe 104 explique comment les normes ISA ont été prises en considération dans l'élaboration de la norme ISA pour les EPC [en projet].
- 76. Pour pouvoir obtenir une assurance raisonnable, l'auditeur doit se conformer à toutes les exigences pertinentes de la norme ISA pour les EPC [en projet], à moins qu'il ne juge nécessaire d'y déroger (seulement dans des situations exceptionnelles)²¹.
- 77. L'IAASB a analysé la mesure dans laquelle les exigences de la norme ISA pour les EPC [en projet] cadrent avec les exigences correspondantes des normes ISA. Les résultats de son analyse, qui sont accompagnés de commentaires explicatifs sur les différences, peuvent être consultés sur la page du projet des EPC et sont donnés à titre indicatif seulement (c'est-à-dire qu'ils ne font pas partie de l'exposé-sondage, mais sont fournis pour aider les répondants à comprendre les différences entre la norme ISA pour les EPC [en projet] et les normes ISA). L'utilisation des exigences des normes ISA est traitée de façon plus détaillée à la Section 4E ci-dessous.

Objectifs de chaque partie

- 78. À l'instar des normes ISA, la norme en projet est fondée sur des principes. Ainsi, chaque partie de la norme ISA pour les EPC [en projet] énonce un ou des objectifs à atteindre par la mise en œuvre de procédures visant à satisfaire aux exigences de la partie concernée. Les objectifs visent à aider l'auditeur :
 - à comprendre ce qu'il lui faut accomplir;
 - à déterminer s'il y a d'autres mesures à prendre dans les circonstances particulières de l'audit.
- 79. Les objectifs énoncés dans la norme ISA pour les EPC [en projet] cadrent, s'il y a lieu, avec les objectifs correspondants des normes ISA. Toutefois, compte tenu de la structure et de la présentation de la norme ISA pour les EPC [en projet], on a réuni dans certaines parties plusieurs sujets qui, dans les normes ISA, font chacun l'objet d'une norme et d'objectifs spécifiques. Par conséquent, certains des objectifs énoncés dans la norme ISA pour les EPC [en projet] peuvent avoir une portée plus large que ceux qui sont contenus dans les normes ISA.
- 80. L'IAASB a également réfléchi aux résultats attendus des objectifs de l'ensemble des parties, pris collectivement, et s'est demandé si chacun de ces objectifs, combiné aux autres, permettrait à l'auditeur d'atteindre ses objectifs généraux (voir le paragraphe 1.3.1 de la norme ISA pour les EPC [en projet]²². Il estime que c'est le cas.

Voir la norme ISA pour les EPC [en projet], paragraphes 1.4.2 et 1.4.3.

L'objectif général d'un audit réalisé selon la norme ISA pour les EPC [en projet] est le même que l'objectif général d'un audit réalisé selon les normes ISA.

Esprit critique et jugement professionnel

- 81. Le concept sous-jacent d'esprit critique s'applique de la même manière que dans un audit réalisé selon les normes ISA. Certaines des modifications qui ont été apportées à la norme ISA 540 (révisée) et à la norme ISA 315 (révisée en 2019) pour renforcer l'exercice de l'esprit critique par l'auditeur, par exemple en ce qui concerne l'évaluation des éléments probants (tant corroborants que contradictoires) obtenus, ont été intégrées dans la norme ISA pour les EPC [en projet].
- 82. La norme ISA pour les EPC [en projet] repose sur une approche fondée sur les risques qui nécessite l'exercice du jugement professionnel dans la planification et la réalisation de l'audit. Cette approche s'applique de la même manière que dans un audit réalisé selon les normes ISA.

Règles de déontologie pertinentes

83. Selon la même approche que celle utilisée dans les normes ISA, la norme ISA pour les EPC [en projet] exige de l'auditeur qu'il se conforme aux règles de déontologie, y compris celles qui ont trait à l'indépendance, applicables aux missions d'audit d'états financiers.

Gestion de la qualité

84. La norme ISA pour les EPC [en projet] a été élaborée en partant du principe que l'auditeur qui réalise la mission est membre d'un cabinet assujetti aux Normes de gestion de la qualité (ISQM)²³ de l'IAASB ou à des normes nationales à tout le moins aussi rigoureuses.

Commentaires explicatifs essentiels

- 85. L'un des principaux objectifs de l'IAASB était d'élaborer une norme qui soit aussi concise et succincte que possible ; par conséquent, l'approche à adopter en ce qui concerne les modalités d'application et les commentaires explicatifs a fait l'objet de nombreuses délibérations.
- 86. L'IAASB a envisagé la possibilité d'élaborer une « version courte » ou une « version longue » des « modalités d'application » à présenter à la fin de la norme en projet (selon le même format que les modalités d'application qui sont présentées après les exigences dans les normes ISA). Compte tenu de la structure et de la présentation de la norme ISA pour les EPC [en projet], l'IAASB a conclu que cette approche entraînerait un décalage entre les modalités d'application et les exigences pertinentes, et que le choix des modalités à inclure nécessiterait une grande part de jugement, en particulier lorsque les modalités d'application des normes ISA sont à visée didactique. Il a jugé plus approprié d'inclure les modalités d'application dans le corps même de la norme en projet, là où se trouvent les exigences connexes.
- 87. L'IAASB s'est demandé s'il était même nécessaire de fournir des modalités d'application ou des commentaires explicatifs. Tout compte fait, il a conclu que cela était nécessaire pour la mise en œuvre de certains concepts et de certaines exigences. Il n'a donc retenu que ce qui était essentiel à la compréhension ou à l'application des exigences. Par conséquent, la norme ISA pour les EPC [en projet] contient des « commentaires explicatifs essentiels » (CEE) au sujet des exigences ou concepts pour lesquels de telles indications sont jugées nécessaires.

Les Normes internationales de gestion de la qualité (ISQM) comprennent les normes ISQM 1 et ISQM 2. La norme ISA 220 (révisée) a aussi été utilisée pour l'élaboration de la Partie 3 de la norme ISA pour les EPC [en projet]. L'IAASB s'est servi de ces trois normes sur la gestion de la qualité parce qu'elles entreront en vigueur avant la norme ISA pour les EPC.

- 88. Les CEE servent un objectif similaire à celui des modalités d'application et autres commentaires explicatifs des normes ISA, mais leur champ d'application est beaucoup plus restreint. En outre, les CEE se situent à un autre niveau (c'est-à-dire à un niveau conceptuel et contextuel), compte tenu de la nature et des circonstances habituelles des audits qui sont visés par la norme en projet.
- 89. Pour qu'on puisse les distinguer des exigences de la norme ISA pour les EPC [en projet], les CEE sont écrits en italique, dans des encadrés bleus. Il en existe deux types : les CEE introductifs généraux, qui figurent en début de section et qui servent à situer le contexte, et les CEE spécifiques, qui se rapportent directement à l'exigence qui les précède. Sur le fond, il n'y a cependant pas de différences entre les deux.
- 90. Les CEE n'imposent ni n'étoffent aucune exigence. Ils servent plutôt à fournir des explications ou des indications lorsque cela est considéré d'une importance telle que leur inclusion dans la norme en projet et leur présentation en parallèle avec la ou les exigences connexes sont jugées nécessaires et utiles à la bonne compréhension de ces exigences. Voici les principes généraux qui sous-tendent l'inclusion des CEE dans la norme ISA pour les EPC [en projet] :
 - les CEE n'imposent pas d'obligations additionnelles à l'auditeur, et ils ne sont pas marqués par l'emploi du verbe « devoir » (shall, en anglais) ;
 - les CEE sont fournis uniquement lorsqu'ils sont jugés essentiels à l'application appropriée d'un concept ou d'une exigence (autrement dit, ce ne sont pas tous les concepts et toutes les exigences qui sont expliqués par des CEE);
 - les CEE ne visent pas à illustrer de manière détaillée la façon d'appliquer une exigence on y trouve plutôt des éléments utiles à la compréhension ou à l'application d'un concept ou d'une exigence de la norme ISA pour les EPC [en projet]. Par exemple, ils peuvent donner des précisions sur le sens ou la portée d'une exigence;
 - les CEE peuvent, s'il y a lieu, expliquer pourquoi une procédure doit être mise en œuvre. Ils peuvent également servir à expliquer la nature itérative de la norme en projet, au besoin ;
 - les CEE peuvent, s'il y a lieu, donner des exemples de l'application d'une exigence dans différentes circonstances. Ces exemples aident à illustrer comment la norme en projet peut être adaptée à l'éventail d'entités auxquelles elle est susceptible de s'appliquer;
 - les CEE ne fournissent pas de renseignements généraux sur les questions dont traite la norme ISA pour les EPC [en projet].
- 91. Pour choisir les CEE à inclure dans la norme ISA pour les EPC [en projet], l'IAASB a exercé son jugement et s'est appuyé sur les conseils du Groupe de référence sur les EPC. Toutes les « considérations propres aux petites entités » que contiennent les normes ISA ont été prises en compte et, lorsque cela était pertinent, incluses dans la norme en projet. Des CEE sur les considérations propres aux entités du secteur public et sur l'utilisation d'outils et de techniques automatisés (OTA) ont également été inclus dans la norme en projet. Vu le nombre limité de commentaires explicatifs que l'on peut inclure dans la norme, l'IAASB est conscient qu'il faudra fournir des documents d'aide à la mise en œuvre une fois que la norme sera définitive (voir la Section 4G ci-dessous).

Appel à commentaires – Questions spécifiques

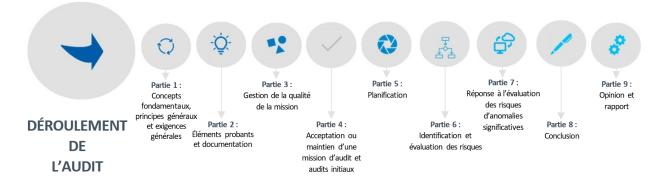
7. Les points de vue sont sollicités sur les principes clés relatifs à l'élaboration de la norme ISA pour les EPC [en projet] qui sont énoncés dans la Section 4C. Veuillez fournir des commentaires sur les points suivants :

- a) la façon dont les exigences des normes ISA ont été intégrées dans la norme en projet (voir les paragraphes 74 à 77) ;
- b) l'approche adoptée en ce qui concerne les objectifs de chacune des parties de la norme en projet (voir les paragraphes 78 à 80) ;
- c) les principes relatifs à l'esprit critique et au jugement professionnel, aux règles de déontologie pertinentes et à la gestion de la qualité (voir les paragraphes 81 à 84);
- d) l'approche adoptée à l'égard des CEE (voir les paragraphes 85 à 91), notamment :
 - i) le contenu des CEE, y compris la question de savoir s'ils servent l'objectif visé,
 - ii) le caractère suffisant des CEE,
 - iii) le mode de présentation des CEE dans la norme en projet.

Veuillez noter que la Section 4E traite du contenu de la norme ISA pour les EPC [en projet] et comprend, à ce sujet, des questions spécifiques auxquelles les répondants sont invités à répondre en formulant des commentaires détaillés.

Section 4D – Élaboration et structure d'ensemble de la norme ISA pour les EPC [en projet] Structure

92. Le contenu (c'est-à-dire les exigences et les CEE connexes) de la norme ISA pour les EPC [en projet] est scindé en neuf parties, lesquelles suivent le déroulement d'une mission d'audit (plutôt que de regrouper les exigences par sujet ou thème, comme dans les normes ISA). Les parties sont précédées de la préface et de l'autorité de la norme (comme il est expliqué ci-dessus).



93. Voici un aperçu de chaque partie, ainsi que les sections et les annexes qui s'y rattachent :

Préface	Traite de la conception, de l'utilisation prévue et du format de la norme en projet, des responsabilités de la direction et de la façon dont la norme sera mise à jour ultérieurement, ainsi que d'autres questions pertinentes dont la norme ne traite pas.
Partie A (autorité)	Énonce les circonstances dans lesquelles l'utilisation de la norme en projet est interdite ou autrement restreinte (comme expliqué cidessus).
Parties 1 à 3	Établissent les concepts fondamentaux et les principes généraux applicables à un audit réalisé selon la norme ISA pour les EPC [en projet], ainsi que l'objectif général de l'audit. La Section 4E cidessous explique plus en détail le contenu de chacune des parties.

Parties 4 à 9	Énoncent les exigences fondamentales de l'audit d'une EPC selon le déroulement type d'un audit. La Section 4E ci-dessous explique plus en détail le contenu de chacune des parties.
Annexes	Les Annexes 1 à 6 contiennent des exemples ainsi que des considérations et des points particuliers à prendre en compte dans le cadre de l'audit d'une EPC. Les annexes présentées dans la norme ISA pour les EPC [en projet] ont le même statut que les CEE.
	La Section 4E ci-dessous explique plus en détail le contenu de chacune des annexes.

- 94. Pour favoriser l'uniformité d'application de la norme en projet, chacune des Parties 1 à 9 est dotée de la même structure, que voici :
 - a) un encadré introductif On y présente un résumé du contenu et le champ d'application de la partie concernée. Le texte des encadrés introductifs n'a pas pour objet d'imposer des exigences à l'auditeur. L'IAASB a réfléchi aux informations à inclure dans ces encadrés et estime que les informations retenues aident à mieux comprendre ce dont traite chaque partie;
 - b) un ou des objectifs Voir les paragraphes 78 à 80 ci-dessus ;
 - c) des exigences Chaque partie énonce de façon simple et claire toutes les exigences auxquelles l'auditeur doit se conformer, sauf si leur application est conditionnelle et que la condition n'est pas remplie. Les exigences conditionnelles sont clairement énoncées comme telles (par exemple, si « xyz » se produit, l'auditeur doit...). Les exigences sont marquées par l'emploi du verbe « devoir » ;
 - d) des exigences spécifiques en matière de communication (le cas échéant) Lorsque de telles exigences s'appliquent aux éléments contenus dans une partie, elles sont regroupées de façon à indiquer clairement toutes les communications avec la direction ou les responsables de la gouvernance qui sont requises;
 - e) des exigences spécifiques en matière de documentation (le cas échéant) Toutes les exigences en matière de documentation s'appliquant à des éléments précis d'une partie sont également regroupées de manière à indiquer clairement ce qu'il faut consigner en dossier.
- 95. Outre les exigences spécifiques en matière de communication et de documentation contenues dans chacune des parties, la norme en projet contient des principes généraux qui s'appliquent à la communication (Partie 1) et à la documentation (Partie 2) tout au long de l'audit (voir la Section 4E ci-dessous).
- 96. Les exigences s'appliquant à des sujets particuliers qui, dans les normes ISA, font chacun l'objet d'une norme distincte (fraude, textes légaux ou réglementaires, éléments probants, continuité de l'exploitation, communications avec les responsables de la gouvernance) se trouvent dans les parties de la norme en projet qui traitent de ces sujets.
- 97. L'IAASB est d'avis que la structure et le flux des travaux qui ont été adoptés pour la norme en projet aideront les utilisateurs à mieux comprendre, d'un point de vue pratique, le déroulement d'un audit et l'ordre dans lequel ils doivent se conformer aux exigences.

Principes utilisés dans l'élaboration de la norme en projet

- 98. L'IAASB a pour objectif d'établir des normes internationales de haute qualité qui sont claires et compréhensibles et qui peuvent faire l'objet d'une application uniforme, en vue de rehausser la qualité et l'uniformité de la pratique à l'échelle mondiale. Pour atteindre cet objectif, il a formulé les exigences de façon aussi claire, compréhensible, simple et concise que possible. Il a évité d'utiliser trop de listes à puces (ou des listes à puces trop longues) pour éviter que la norme soit perçue comme une série de listes de contrôle, plutôt qu'une norme fondée sur des principes. Il s'est efforcé de ne pas inclure dans la norme en projet des paragraphes trop détaillés et des informations de nature didactique ou contextuelle. En outre, l'IAASB s'est attaché :
 - à utiliser une numérotation simple ;
 - à limiter, autant que possible, la quantité de listes à puces comportant plusieurs niveaux ;
 - à énoncer une seule idée par paragraphe ;
 - à regrouper, autant que possible, les exigences des normes ISA et à éviter les répétitions ;
 - à formuler les exigences le plus clairement et le plus simplement possible.
- 99. Lorsque cela était pertinent, les principes et lignes directrices mis au point dans le cadre du projet CCAP ont été utilisés dans l'élaboration de la norme ISA pour les EPC [en projet].
- 100. L'IAASB estime que les principes susmentionnés, qui ont été utilisés dans l'élaboration de la norme ISA pour les EPC [en projet] pour en faciliter la compréhension et l'application, contribueront à ce que la norme puisse être adaptée à la nature et aux circonstances de l'entité et de la mission d'audit de manière efficace et efficiente. Par exemple, les auditeurs d'EPC n'auront pas besoin de s'attarder à identifier les exigences applicables et celles qui ne le sont pas (comme c'est le cas lorsqu'ils appliquent les normes ISA). Ainsi, il devrait être plus facile pour eux de voir les exigences fondamentales qui s'appliquent lorsque la nature et les circonstances de l'entité et de l'audit sont peu complexes, et de consacrer plus de temps à la mise en œuvre de procédures qui sont réellement efficaces dans les audits d'EPC pour cibler les risques d'anomalies significatives.
- 101. Toutefois, l'auditeur qui utilise la norme ISA pour les EPC [en projet] n'aura pas nécessairement à mettre en œuvre un moins grand nombre de procédures de base pour assurer la qualité globale de l'audit. Les parties prenantes ont clairement fait savoir à l'IAASB que cette norme distincte devait être fondée sur les normes ISA et permettre la réalisation d'un audit aussi rigoureux que celui réalisé selon ces normes. Cela signifie que la norme distincte doit réunir les exigences qui s'appliquent aux audits d'EPC d'après les exigences fondamentales des normes ISA, mais être rédigée et présentée de façon plus simple et plus compréhensible, et suivre le déroulement d'une mission d'audit (voir la Section 4E ci-dessous).

Appel à commentaires - Question spécifique

8. Veuillez exprimer votre point de vue sur la conception et la structure d'ensemble de la norme ISA pour les EPC [en projet], y compris, s'il y a lieu, sur l'application des principes utilisés dans son élaboration (paragraphes 98 à 101).

Section 4E - Contenu de la norme ISA pour les EPC [en projet]

Principes généraux relatifs aux exigences

- 102. Bien que la norme ISA pour les EPC [en projet] soit fondée sur les exigences fondamentales des normes ISA, elle ne comporte pas d'exigences concernant les entités visées par des interdictions et ne traite pas non plus de questions ou de circonstances qui seraient jugées complexes, selon la description donnée dans la Partie A (autorité de la norme). Par conséquent, la norme en projet ne contient aucune exigence concernant :
 - a) les entités cotées et les procédures à mettre en œuvre à l'égard des informations sectorielles (norme ISA 501)²⁴ ou des questions clés de l'audit (QCA) (norme ISA 701)²⁵ ;
 - b) les situations où l'auditeur a l'intention d'utiliser les travaux des auditeurs internes (norme ISA 610 (révisée en 2013))²⁶. C'est généralement dans des entités complexes (par exemple, des entités qui ont des structures ou des systèmes informatiques complexes) que l'on fait appel à des auditeurs internes pour fournir une assurance, ajouter de la valeur ou améliorer les processus de gestion des risques, de contrôle et de gouvernance de l'organisation. Dans le contexte de l'utilisation de la norme en projet, lorsqu'il s'agit de déterminer les aspects qui sont complexes ou non, on considère que les organisations qui sont dotées d'une fonction d'audit interne sont généralement complexes (activités à l'échelle mondiale, divisions ou branches d'activité qui fonctionnent de façon indépendante, ou autres caractéristiques qualitatives qui ne sont pas associées aux EPC, par exemple). Par conséquent, la norme en projet ne contient pas d'exigences relatives à l'utilisation des travaux des auditeurs internes :
 - c) les audits de groupe (les exigences de la norme ISA 600²⁷ sur les audits de groupe sont exclues) (voir la Section 5).
- 103. L'IAASB s'est demandé s'il était approprié d'exclure ces exigences, surtout celles concernant la communication des QCA (l'auditeur d'une entité non cotée peut en effet choisir de communiquer les QCA dans son rapport). Il a conclu que l'inclusion de telles exigences ne cadrerait pas avec le principe d'intérêt public qui sous-tend le champ d'application de la norme en projet. L'IAASB a également envisagé la possibilité d'inclure des renvois aux exigences pertinentes des normes ISA, mais, tout compte fait, a jugé que cela compromettrait le caractère autonome de la norme. Il a donc choisi de ne pas inclure de telles exigences ni de renvois aux normes ISA.
- 104. En ce qui concerne les normes ISA qui ne sont pas expressément exclues, comme il a été mentionné précédemment, leurs exigences ont été intégrées dans la norme ISA pour les EPC [en projet] comme suit :

Norme ISA 501, Éléments probants — Considérations particulières concernant certains points.

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

Norme ISA 610 (révisée en 2013), Utilisation des travaux des auditeurs internes.

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

- a) les exigences ont été incluses « telles quelles » ;
- b) le libellé des exigences a été modifié ou adapté selon la nature et les circonstances de l'audit d'une EPC. Dans le contexte de l'audit d'une EPC, ces exigences devraient donner des résultats similaires à ceux des normes ISA;
- c) certaines exigences particulières des normes ISA ont été exclues, notamment :
 - celles qui concernent des questions ou des circonstances se rapportant à des entités expressément exclues du champ d'application de la norme en projet (par exemple, les exigences relatives aux informations sectorielles contenues dans la norme ISA 501),
 - ii) celles qui concernent des questions ou des circonstances complexes (ce qui cadre avec la description des caractéristiques qualitatives pertinentes énoncées au paragraphe A.9 de la Partie A sur l'autorité de la norme),
 - iii) celles qui s'appliquent, de manière générale, aux circonstances décrites comme étant « rares » ou « exceptionnelles » dans les normes ISA et qui, de l'avis de l'IAASB, ne devraient pas se produire dans un audit d'EPC, compte tenu de la nature et des circonstances propres à ce type de mission.

L'analyse des différences qui est mentionnée au paragraphe 77 montre comment chacune de ces approches s'applique selon les exigences actuelles des normes ISA.

- 105. La norme ISA pour les EPC [en projet] comprend les exigences pertinentes des normes ISA récemment approuvées, notamment les normes ISA 540 (révisée), ISA 315 (révisée en 2019) et ISA 220 (révisée), ainsi que les modifications de concordance et les modifications corrélatives découlant de la révision de ces normes²⁸. En ce qui concerne la gestion de la qualité, la norme en projet comporte des renvois aux normes ISQM 1 et ISQM 2²⁹.
- 106. Les normes ISA et la norme ISA pour les EPC [en projet] présentent de nombreuses différences, qui sont expliquées en détail dans l'analyse mentionnée au paragraphe 77. Voici trois aspects importants à l'égard desquels les exigences diffèrent considérablement :
 - a) Estimations comptables³⁰ La norme en projet ne contient pas d'exigence concernant le recours à une modélisation complexe ni ne traite des situations comportant un degré élevé d'incertitude d'estimation (par exemple, lorsque l'estimation n'est pas établie au moyen de techniques d'évaluation reconnues ou communément utilisées ou que l'entité utilise un modèle hautement spécialisé qu'elle a elle-même mis au point et pour lequel il n'existe pas de données d'entrée observables). Les procédures relatives à ces questions ont été exclues de la norme en projet parce qu'elles ne sont pas susceptibles d'être pertinentes pour les types d'estimations comptables que l'on rencontre habituellement dans un audit d'EPC.

Les exigences issues des normes récemment révisées ont pour la plupart été incluses « telles quelles » (lorsqu'elles s'appliquaient à l'audit d'une EPC). Étant donné que ces normes ne sont pas encore en vigueur et qu'elles ont été conçues pour pouvoir être adaptées et proportionnées, l'IAASB est d'avis qu'il serait prématuré d'y apporter un trop grand nombre de modifications. Des modifications ont toutefois été apportées lorsque cela était jugé approprié pour l'audit d'une EPC. Les raisons de ces modifications sont expliquées dans les présentes notes explicatives.

²⁹ L'IAASB ne sollicite pas de commentaires sur le contenu de ces normes dans le présent exposé-sondage.

Le recours à un expert pour l'audit des estimations comptables est envisagé dans la norme en projet. La décision quant à la question de savoir comment auditer les soldes de comptes, catégories d'opérations ou informations à fournir se rapportant à une estimation ne doit pas servir à déterminer s'il convient d'utiliser la norme en projet pour une mission particulière. Le recours à un expert peut être un indice de complexité, mais ce n'est pas toujours le cas : de nombreuses EPC peuvent avoir besoin de faire appel à un expert parce qu'elles n'ont pas l'expertise voulue pour établir une estimation ponctuelle fiable. Par conséquent, pour déterminer si la norme s'applique, selon la Partie A (autorité de la norme), c'est l'estimation comptable et sa complexité qu'il faut considérer.

- b) Situations où l'entité fait appel à une société de services pour le traitement de ses opérations Comme ses exigences ont été proportionnées à la nature et aux circonstances habituelles des EPC, la norme en projet comprend seulement les exigences de base concernant les cas où l'entité fait appel à une société de services pour le traitement de ses opérations (parce que de nombreuses EPC peuvent faire appel à une société de services pour le traitement de la paie, par exemple). Elle ne traite pas des situations jugées plus complexes qui peuvent se produire lorsque l'entité fait appel à une société de services. Ainsi, elle ne contient pas d'exigences relatives à la capacité de l'auditeur de s'appuyer sur des rapports concernant l'efficacité du fonctionnement des contrôles de l'entité qui fournit les services (par exemple, des rapports de type 1 et de type 2). On suppose en effet que, dans les cas où les opérations sont peu complexes, l'auditeur n'aura pas de difficulté à trouver les éléments probants nécessaires dans les documents mis à sa disposition (y compris, le cas échéant, en ce qui concerne les contrôles de la société de services).
- c) Modifications apportées aux états financiers par la direction après la date du rapport de l'auditeur La norme en projet ne contient pas d'exigences relatives aux situations où les états financiers sont modifiés après leur publication (diffusion, rapport à délivrer), car cette situation ne devrait se produire que rarement dans la plupart des pays et territoires.

Contenu des parties de la norme ISA pour les EPC [en projet]

107. Le tableau ci-dessous décrit le contenu de chaque partie (lorsqu'un complément d'information est fourni, les numéros des paragraphes concernés sont indiqués).

Partie 1 : Concepts fondamentaux, principes généraux et exigences générales	Cette partie énonce les concepts fondamentaux, les principes généraux et les exigences générales à appliquer tout au long de l'audit, notamment :
	 les règles de déontologie pertinentes et les exigences en matière de gestion de la qualité au niveau du cabinet (voir les paragraphes 83 et 84);
	les objectifs généraux de l'auditeur (voir le paragraphe 80);
	le jugement professionnel et l'esprit critique (voir les paragraphes 81 et 82);
	 les exigences générales à appliquer tout au long de l'audit à l'égard de la fraude, des textes légaux ou réglementaires et des parties liées;
	 les exigences générales en matière de communication avec la direction et les responsables de la gouvernance. Des exigences spécifiques en matière de communication, le cas échéant, sont également précisées dans chacune des parties pertinentes.
Partie 2 : Éléments probants et documentation	Cette partie énonce les exigences générales en ce qui concerne l'obtention d'éléments probants suffisants et appropriés et la documentation (voir le paragraphe 110 ciaprès).
Partie 3 : Gestion de la qualité de la mission	Cette partie établit les obligations et responsabilités de l'auditeur et de l'associé responsable de la mission en matière de gestion de la qualité dans le cadre d'un audit d'EPC. Les

	ovigences de cette portio continue de la la
	exigences de cette partie sont fondées sur celles de la norme ISA 220 (révisée).
Partie 4 : Acceptation ou maintien d'une mission d'audit et audits initiaux	Cette partie établit les responsabilités de l'auditeur en ce qui concerne l'obtention d'un accord sur les termes et conditions de la mission. Ces responsabilités comprennent celles de s'assurer que sont réunies certaines conditions préalables à la réalisation d'un audit et de déterminer le caractère approprié de l'utilisation de la norme ISA pour les EPC [en projet]. La Partie 4 traite aussi des exigences relatives aux soldes d'ouverture dans le cadre d'un audit initial.
Partie 5 : Planification	Cette partie établit les responsabilités de l'auditeur en matière de planification de l'audit (y compris celle de tenir un entretien entre les membres de l'équipe de mission) et définit le concept de caractère significatif dans la planification et la réalisation de l'audit (voir le paragraphe 112 ci-après).
Partie 6 : Identification et évaluation des risques	Cette partie contient les exigences relatives à 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, à l'identification des risques d'anomalies significatives et à l'évaluation du risque inhérent et du risque lié au contrôle. Ces exigences sont fondées sur celles de la norme ISA 315 (révisée en 2019). (Voir les paragraphes 113 à 118 ci-après.)
Partie 7 : Réponses à l'évaluation des risques d'anomalies significatives	Cette partie contient les exigences concernant la conception et la mise en œuvre de réponses adaptées à l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers et des assertions. Elle traite aussi des procédures de corroboration et des tests des contrôles, ainsi que des procédures à mettre en œuvre à l'égard de sujets particuliers dans le cadre d'un audit.
Partie 8 : Conclusion	Cette partie contient les exigences concernant l'évaluation des anomalies, les activités permettant la formulation d'une conclusion – y compris les évaluations connexes (continuité de l'exploitation, événements postérieurs, procédures analytiques) – et les déclarations écrites. Elle traite aussi des conclusions tirées par l'associé responsable de la mission à l'égard de la gestion de la qualité.
Partie 9 : Opinion et rapport	Cette partie contient les exigences concernant la formation d'une opinion (y compris les types d'opinions d'audit), le contenu du rapport de l'auditeur, les autres informations et les informations comparatives (voir les paragraphes 119 à 124 ciaprès).
Annexe 1 : Glossaire	Cette annexe contient les définitions de certains termes utilisés dans la norme ISA pour les EPC [en projet] (voir les paragraphes 125 à 129 ci-après).
Annexe 2 : Identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives	Cette annexe contient un organigramme qui illustre la nature itérative du processus d'identification et d'évaluation des risques d'anomalies significatives, qui est décrit dans la Partie 6 de la norme ISA pour les EPC [en projet].
Annexe 3 : Facteurs de risque de fraude	Cette annexe contient des exemples de facteurs de risque de fraude que peuvent rencontrer les auditeurs dans l'audit d'une EPC.
Annexe 4 : Assertions	Cette annexe décrit les catégories d'assertions à prendre en considération dans l'audit d'une EPC. Il s'agit des mêmes assertions que celles qui sont contenues dans les normes ISA.

Annexe 5 : Exemple de lettre de	Cette annexe contient un exemple de lettre de mission qui peut
mission d'audit	être utilisé pour définir les termes et conditions d'une mission
	lorsque la norme ISA pour les EPC [en projet] est utilisée.
Annexe 6 : Exemple de lettre	Cette annexe contient un exemple de lettre d'affirmation qui
d'affirmation	peut être utilisé pour obtenir des déclarations écrites de la
	direction lorsque la norme ISA pour les EPC [en projet] est
	utilisée.

108. La nature et les circonstances d'un audit d'EPC visé par la norme ISA pour les EPC [en projet] font en sorte qu'une telle mission est moins compliquée (ou plus simple). Dans les cas appropriés, cette simplicité a été prise en considération pour déterminer les exigences des normes ISA qui sont fondamentales dans un audit d'EPC. Les sections suivantes traitent de certains des aspects les plus importants pour lesquels il pourrait être utile que les répondants comprennent l'approche particulière suivie dans la norme ISA pour les EPC [en projet].

Exigences en matière de documentation

- 109. L'approche relative à la documentation dans la norme ISA pour les EPC [en projet] est la même que dans les normes ISA.
- 110. Font partie des exigences en matière de documentation les principes généraux de la Partie 2, selon lesquels la documentation doit être suffisante pour permettre à un auditeur expérimenté et n'ayant pas jusqu'alors participé à la mission de comprendre la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit mises en œuvre, les résultats des procédures d'audit mises en œuvre et les éléments probants obtenus, ainsi que 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.
- 111. À l'instar des normes ISA, chaque partie contient des exigences spécifiques en matière de documentation qui s'ajoutent aux exigences générales en matière de documentation énoncées dans la Partie 2.

Planification de l'audit – Plan de mission

112. L'auditeur doit planifier l'audit de la même façon que ce qui est exigé dans les normes ISA. Cependant, l'un des aspects pour lesquels l'IAASB a modulé la norme en projet est la distinction entre la « stratégie générale d'audit » et le « plan de mission » ; cette distinction est faite dans les normes ISA, mais pas dans la norme ISA pour les EPC [en projet]. Ce que l'auditeur accomplit lorsqu'il établit la stratégie générale d'audit et élabore le plan de mission se retrouve néanmoins dans la norme en projet, lorsque c'est pertinent (c'est-à-dire que l'auditeur est tout de même tenu de définir et de planifier l'étendue, le calendrier et la direction de la mission).

Identification et évaluation des risques

113. La Partie 6 de la norme ISA pour les EPC [en projet] traite de la compréhension par l'auditeur de l'entité et de son environnement, du référentiel d'information financière applicable et du système de contrôle interne de l'entité. Cette compréhension correspond généralement à celle requise par la norme ISA 315 (révisée en 2019); un diagramme résumant la compréhension que doit acquérir l'auditeur se trouve à l'Annexe 2.

- 114. Lors de l'élaboration de la norme ISA pour les EPC [en projet], certains ont fait valoir qu'il s'agissait d'un aspect qui pourrait être adapté de façon importante en fonction de la nature et des circonstances habituelles d'une EPC. L'IAASB est d'avis que l'identification et l'évaluation des risques sont des aspects fondamentaux de l'audit et que les modifications majeures que comporte la norme ISA 315 (révisée en 2019) devraient être conservées en grande partie étant donné que cette norme n'est pas encore en vigueur et qu'il serait prématuré d'apporter trop de changements par rapport à une norme qui a été révisée récemment. Toutefois, certaines adaptations ont été faites (voir les explications cidessous), dans les cas appropriés, pour prendre en considération la simplicité de la nature et des circonstances des EPC.
- 115. La norme ISA pour les EPC [en projet] reprend les exigences fondamentales de la norme ISA 315 (révisée en 2019), mais n'inclut pas d'autres aspects de certaines exigences qui concernent surtout les entités plus complexes. Les exigences fondamentales qui ont été reprises comprennent :
 - les nouveaux concepts introduits dans la norme ISA 315 (révisée en 2019), tels que l'échelle de risque inhérent, les facteurs de risque inhérent, les assertions pertinentes ainsi que les catégories d'opérations importantes, les soldes de comptes importants et les informations à fournir importantes. L'IAASB juge que ces concepts aident l'auditeur à identifier et à évaluer les risques d'anomalies significatives et qu'ils devraient donc être repris ;
 - b) le concept de risques importants au sens de la norme ISA 315 (révisée en 2019). Grâce à la reprise de tous ces concepts, la rigueur du processus d'identification et d'évaluation des risques introduit dans la norme ISA 315 (révisée en 2019) est préservée ;
 - c) l'exigence de procéder à l'évaluation de l'efficacité de la conception et à la vérification de la mise en place des contrôles pour tous les contrôles identifiés qui visent à répondre aux risques d'anomalies significatives (comme le prévoit le paragraphe 6.3.14).
- 116. Voici des exemples d'exigences ou d'aspects d'exigences qui n'ont pas été repris parce qu'il est peu probable qu'ils s'appliquent dans des circonstances où l'entité est peu complexe :
 - certains des points spécifiques de la compréhension à acquérir au sujet des composantes du contrôle (par exemple certains aspects de l'environnement de contrôle), parce qu'il est peu probable qu'ils s'appliquent dans l'environnement d'une EPC;
 - b) l'exigence de « prise de recul » selon laquelle le caractère exhaustif des catégories d'opérations importantes, des soldes de comptes importants et des informations à fournir importantes doit être évalué lorsqu'il existe des catégories d'opérations, des soldes de comptes ou des informations à fournir qui sont significatifs, mais qui ont été jugés non importants.
- 117. En raison de la façon dont la norme en projet est structurée, c'est-à-dire selon les différentes étapes d'un audit et non en fonction de sujets particuliers, les dispositions pertinentes des autres normes ISA qui expliquent comment appliquer la norme ISA 315 (révisée en 2019) dans des circonstances particulières ont aussi été incluses dans les cas appropriés, notamment en ce qui concerne :
 - les fraudes (dispositions tirées de la norme ISA 240³¹);
 - les textes légaux et réglementaires (dispositions tirées de la norme ISA 250 (révisée)³²);

Norme ISA 240, Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers.

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

- les estimations comptables (dispositions tirées de la norme ISA 540 (révisée));
- les parties liées (dispositions tirées de la norme ISA 550³³);
- le recours à une société de services (dispositions tirées de la norme ISA 402³⁴).
- 118. De plus, une nouvelle section rassemblant toutes les « demandes d'informations » qui doivent être faites auprès de la direction selon les différentes normes a été ajoutée pour faciliter la compréhension des informations à demander.

Exigences liées au rapport de l'auditeur

- 119. Le rapport de l'auditeur est son principal outil de communication avec les utilisateurs visés. Suivant l'approche consistant à utiliser les normes ISA comme base pour l'élaboration de la norme ISA pour les EPC [en projet], l'IAASB est d'avis que le rapport de l'auditeur exigé par la norme en projet devrait, en tant qu'outil de communication quant à différents aspects de l'audit, contenir les mêmes informations qu'un rapport de l'auditeur conforme aux normes ISA, mais qu'il importe dans les deux cas d'indiquer clairement aux utilisateurs du rapport la ou les normes appliquées. Voulant établir un équilibre entre ces besoins et la nécessité de proposer une norme compréhensible et concise, l'IAASB était conscient lors de l'élaboration de la norme en projet qu'il était essentiel que les exigences liées au rapport soient claires.
- 120. Lors de l'élaboration de la norme en projet, plusieurs approches ont été envisagées quant à la présentation des exigences liées au rapport de l'auditeur. Au départ, ces exigences avaient été limitées au strict minimum. Toutefois, l'IAASB était d'avis que cette approche pourrait mener à des rapports inadéquats si l'auditeur délivrait autre chose qu'un rapport non modifié. L'IAASB s'est aussi demandé s'il devait faire des renvois aux exigences pertinentes des normes ISA concernant le rapport de l'auditeur, car il savait que les nombreuses exigences en la matière risquaient d'allonger considérablement la norme ISA pour les EPC [en projet]. Parce qu'elle n'est pas compatible avec la nature autonome de la norme, l'IAASB a conclu que cette approche n'était pas appropriée.
- 121. L'IAASB a donc réfléchi davantage à la façon d'intégrer dans la norme en projet les exigences liées au rapport, en privilégiant la clarté et la concision, mais aussi la cohérence avec les principes qui ont été suivis pour les exigences reprises des autres normes ISA. Dans la Partie 9 de la norme ISA pour les EPC [en projet], qui contient les exigences liées au rapport, il a choisi :
 - a) d'établir la forme et le contenu prescrits du rapport de l'auditeur non modifié. Il n'est pas permis de les modifier, sauf lorsqu'il est nécessaire de le faire pour se conformer à des textes légaux ou réglementaires, ou quand une modification de l'opinion ou du rapport est requise en conséquence des circonstances propres à la mission;
 - de présenter sous forme de tableaux les exigences liées aux circonstances pouvant mener à la modification du rapport, ainsi que le libellé pouvant être utilisé dans le rapport s'il y a des modifications;
 - de présenter sous forme de tableaux la forme et le contenu des paragraphes d'observations, des paragraphes sur d'autres points, de la section sur l'incertitude significative liée à la continuité de l'exploitation et de la section sur les autres informations;

-

Norme ISA 550, Parties liées.

Norme ISA 402, Facteurs à considérer pour l'audit d'entités faisant appel à une société de services.

- d) de formuler les exigences sous forme de libellé standard dans les cas où elles ne sont pas présentées comme il est mentionné ci-dessus.
- 122. L'IAASB juge que ce mode de présentation est cohérent avec la structure de la norme en projet, qu'il convient aux circonstances d'un audit d'EPC et que toutes les exigences qui seraient généralement pertinentes dans un audit d'EPC ont été incluses. De plus, il considère que le fait de prescrire une forme pour le rapport de l'auditeur faciliterait la tâche des utilisateurs de la norme en projet et favoriserait une application uniforme. Cependant, il est conscient que ce mode de présentation des exigences, y compris le fait de prescrire la forme et le contenu du rapport de l'auditeur, constitue une approche différente de celle des normes ISA et il souhaite donc connaître l'opinion des parties prenantes à propos de cette approche.
- 123. Voici les principales différences qui séparent le rapport de l'auditeur préparé selon la norme ISA pour les EPC [en projet] de celui (non modifié) préparé selon les normes ISA :
 - a) dans les sections « Fondement de l'opinion » et « Responsabilités de l'auditeur à l'égard de l'audit des états financiers », le rapport de l'auditeur mentionne que l'audit a été réalisé conformément à la norme ISA pour les EPC;
 - b) il n'est pas possible de présenter les responsabilités de l'auditeur ailleurs que dans le corps du rapport de l'auditeur. Selon les normes ISA, la description de ces responsabilités peut aussi être fournie en annexe du rapport de l'auditeur ou par un renvoi précis dans le rapport de l'auditeur à l'emplacement de cette description sur le site Web d'une autorité appropriée lorsque les textes légaux ou réglementaires ou les normes d'audit nationales le permettent expressément.
- 124. En plus des exigences énoncées dans la Partie 9, l'IAASB a élaboré le document *Auditor Reporting Supplemental Guide* (indications complémentaires sur le rapport de l'auditeur). Ce document, qui ne fait pas autorité, est publié sur la page de l'exposé-sondage sur le projet de norme ISA pour les EPC. On y trouve des indications et des exemples supplémentaires (dont plusieurs modèles de rapports complets) qui expliquent et illustrent les modifications pouvant être apportées au rapport de l'auditeur. Les indications complémentaires sur le rapport de l'auditeur fournissent des précisions concernant les paragraphes d'observations et les paragraphes sur d'autres points, et aident à choisir le modèle de rapport qui convient dans diverses circonstances.

Définitions (glossaire)

- 125. L'IAASB s'est demandé comment intégrer les définitions pertinentes dans la norme ISA pour les EPC [en projet] sans l'allonger indûment.
- 126. Il a envisagé de faire un renvoi au glossaire du Manuel de l'IAASB, mais il a conclu que les définitions devaient faire partie intégrante de la norme ISA pour les EPC [en projet], parce que le fait qu'elles se trouvent hors de la norme pourrait susciter des questions sur l'autorité des définitions énoncées dans la norme en projet. L'ajout des définitions pertinentes des normes ISA allongerait la norme proposée, mais l'IAASB estime que ces définitions doivent faire partie intégrante de la norme (pour avoir la même autorité que celle-ci). L'IAASB a finalement décidé d'inclure les définitions dans une annexe à la norme en projet.
- 127. Pour accéder aux définitions de l'Annexe 1 de la norme ISA pour les EPC [en projet], suivre le lien fourni dans le présent document. Aucun commentaire n'est sollicité sur ces définitions (elles se

- trouvent déjà dans les normes ISA, et l'IAASB n'a pas l'intention d'attribuer des significations différentes aux mêmes termes dans les deux référentiels).
- 128. Une fois que la norme ISA pour les EPC [en projet] sera convertie en format électronique, ce problème sera moins important, car le même mode de présentation sera adopté pour toutes les définitions (c'est-à-dire qu'une fenêtre contextuelle contenant la définition pertinente apparaîtra dès qu'un terme défini sera sélectionné).
- 129. Par ailleurs, il est précisé dans la Partie 1 de la norme en projet que l'intégralité du texte de la norme ISA pour les EPC [en projet] (ce qui comprend les annexes et donc les définitions) est pertinente pour la compréhension des objectifs de la norme en projet et une bonne application de ses exigences. Les définitions ont ainsi été intégrées dans le texte faisant autorité de la norme en projet.

Appel à commentaires - Questions particulières

- 9. Veuillez donner votre avis sur le contenu de chacune des Parties 1 à 8 de la norme ISA pour les EPC [en projet], en mentionnant si vous trouvez que chaque partie est complète. Dans votre réponse à cette question, veuillez séparer vos commentaires par sections en mettant un sous-titre pour chacune des parties de la norme en projet.
- 10. Dans le cas de la Partie 9, appuyez-vous l'approche suivie dans la norme ISA pour les EPC [en projet] quant aux exigences liées au rapport de l'auditeur, notamment en ce qui concerne :
 - a) la présentation, le contenu et l'exhaustivité de cette partie?
 - b) le fait de prescrire la forme et le contenu du rapport de l'auditeur non modifié?
 - c) le fait de présenter des exemples de rapports de l'auditeur dans les indications complémentaires sur le rapport de l'auditeur (document ne faisant pas autorité)?
- 11. En ce qui concerne les indications complémentaires sur le rapport de l'auditeur :
 - a) sont-elles utiles et, dans le cas contraire, pourquoi ?
 - b) y a-t-il d'autres points à ajouter en lien avec le rapport de l'auditeur?
- 12. Y a-t-il à votre avis des aspects des Parties 1 à 9 de la norme en projet qui pourraient être améliorés? Le cas échéant, veuillez expliquer votre raisonnement et décrire les améliorations possibles. Il serait utile que vous indiquiez clairement la ou les parties sur lesquelles portent vos commentaires.

Section 4F - Autres questions

Passage de la norme ISA pour les EPC [en projet] aux normes ISA

- 130. L'auditeur est tenu de déterminer si l'utilisation de la norme en projet est appropriée (au regard de la Partie A sur l'autorité de la norme) :
 - a) au moment de décider d'accepter ou de maintenir la mission. S'il détermine que la complexité de la mission d'audit dépasse le champ d'application prévu de la norme ISA pour les EPC [en projet], l'utilisation de cette norme n'est pas appropriée pour cette mission et :
 - i) s'il s'agit d'un audit initial (processus d'acceptation), la norme ISA pour les EPC [en projet] ne peut pas être utilisée,

- ii) s'il s'agit d'une mission d'audit récurrente (processus de maintien), il faudra passer aux normes ISA ou à d'autres normes d'audit applicables ;
- b) après avoir décidé d'accepter ou de maintenir la mission. Si, au cours de la mission, l'auditeur découvre une question ou une circonstance dont la complexité dépasse le champ d'application prévu de la norme ISA pour les EPC [en projet], il doit déterminer si l'utilisation de cette norme est toujours appropriée et, dans le cas contraire, passer aux normes ISA ou à d'autres normes d'audit applicables.
- 131. Lors de l'élaboration de la norme ISA pour les EPC [en projet], l'IAASB a prévu ou voulu qu'après avoir décidé d'accepter ou de maintenir la mission, il soit relativement rare de devoir passer aux normes ISA. Il est probable que les cas et catégories d'entités qui font l'objet d'interdictions expresses (entités cotées, audits de groupe, entités exerçant certaines fonctions, etc.) et les caractéristiques qualitatives pertinentes (structure de propriété complexe, systèmes informatiques complexes, surveillance étroite des autorités de réglementation, etc.) soient reconnaissables au moment où l'on envisage d'accepter ou de maintenir une mission. Par conséquent, les complexités inconnues qui nécessiteraient de cesser l'utilisation de la norme ISA pour les EPC [en projet] seraient sans doute relativement peu fréquentes.
- 132. Il peut toutefois y avoir une exception : les estimations comptables. L'entité peut avoir déclenché des opérations ayant entraîné des estimations comptables complexes au cours de la période auditée, qui ne sont pas connues de l'auditeur au moment où celui-ci décide d'accepter ou de maintenir la relation client et qui sont découvertes au cours de l'audit. Quoi qu'il en soit, s'il y a un indice de l'existence de questions ou de circonstances complexes, l'auditeur devra déterminer si l'utilisation de la norme en projet est toujours appropriée, et passer à d'autres normes si nécessaire.
- 133. Même si le fait que l'entité présente l'une des caractéristiques associées à la complexité n'exclut pas nécessairement l'utilisation de la norme ISA pour les EPC [en projet], il ne serait pas approprié de continuer à réaliser l'audit conformément à celle-ci si la question ou la circonstance complexe relevée dépasse le champ d'application prévu de la norme (voir les paragraphes A.8 et A.9 dans la Partie A de la norme ISA pour les EPC [en projet]).
- 134. Le paragraphe A.9 de la norme ISA pour les EPC [en projet] énonce que « bien que l'exercice du jugement professionnel soit nécessaire pour déterminer si l'utilisation de la norme ISA pour les EPC est appropriée, lorsqu'il existe une incertitude quant à savoir si l'audit constitue un audit d'états financiers d'une EPC, l'utilisation de cette norme n'est pas appropriée ». Ce concept, qui peut se résumer par l'expression « dans le doute, abstiens-toi », est pertinent lorsque l'auditeur détermine si l'utilisation de la norme ISA pour les EPC [en projet] est appropriée pour une mission d'audit, y compris pour les audits récurrents.
- 135. Pour déterminer s'il est approprié d'utiliser la norme ISA pour les EPC [en projet] pour la réalisation d'un audit récurrent, les indices de complexité qui étaient présents dans la période précédente sont pris en compte, et l'auditeur détermine s'il y a eu des changements dans ces indices ou s'il y a de nouveaux indices qui amèneraient à conclure que l'utilisation de la norme ISA pour les EPC [en projet] n'est pas appropriée pour la période considérée.

Processus de passage aux normes ISA ou à d'autres normes d'audit applicables

136. S'il s'avère, que ce soit au cours du processus de maintien ou au cours de l'audit, que l'utilisation de la norme ISA pour les EPC n'est pas appropriée (parce que des questions d'une complexité qui

- dépasse le champ d'application prévu de la norme en projet ont été découvertes), l'auditeur devra passer aux normes ISA ou à d'autres normes d'audit applicables pour la réalisation de l'audit.
- 137. L'IAASB s'est demandé s'il existait d'autres options pouvant être proposées à l'auditeur dans le cas où des questions ou des opérations complexes sont relevées au cours de l'audit. Comme il est expliqué au paragraphe 26, la nature autonome de la norme ISA pour les EPC [en projet] implique qu'il n'est pas possible de faire un renvoi direct aux normes ISA pour que l'auditeur puisse se fier aux exigences de celles-ci en cas de questions ou d'opérations dont la norme en projet ne traite pas. Par exemple, si l'auditeur découvre une estimation comptable complexe qui implique une modélisation complexe, il ne peut pas se référer à la norme ISA 540 (révisée) afin d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur cette estimation comptable complexe et réaliser le reste de l'audit conformément à la norme ISA pour les EPC [en projet].
- 138. L'IAASB a également envisagé le recours à des « modules » supplémentaires, qui contiendraient des procédures particulières pour un sujet ou un domaine plus complexe et qui pourraient être « ajoutés » au besoin. Cependant, cette approche n'a pas été jugée appropriée, car la norme ISA pour les EPC [en projet] est fondée sur le principe que toutes ses exigences sont proportionnées à la nature et aux circonstances habituelles d'un audit d'EPC. De plus, il serait difficile de bien définir des modules distincts d'« exigences progressives » pour chacune des circonstances complexes pouvant se produire. L'IAASB craignait aussi qu'une telle approche nuise à la compréhensibilité de la norme et entre en conflit avec le principe de rédaction voulant que toutes les exigences soient réunies dans la norme autonome. Par ailleurs, toute confusion entourant les situations où il conviendrait de se référer aux modules risquerait d'entraîner une mauvaise utilisation de ceux-ci (il se pourrait que les auditeurs utilisent les modules non pas de façon ponctuelle, pour certaines questions ou circonstances complexes, mais s'y réfèrent continuellement cela étant un indice que l'audit n'est peut-être pas un audit d'EPC).
- 139. Si l'auditeur détermine que l'utilisation de la norme ISA pour les EPC [en projet] n'est plus appropriée pour la mission d'audit, il devrait de façon générale (selon ce qui convient dans les circonstances), pour passer à un autre référentiel :
 - a) réviser les termes et conditions de la mission, par exemple en mettant à jour la lettre de mission;
 - b) produire de nouvelles communications à l'intention des responsables de la gouvernance, s'il y a lieu :
 - c) évaluer si des travaux suffisants ont été effectués en matière de planification de l'audit, notamment pour :
 - i) établir la stratégie générale d'audit,
 - ii) déterminer si le plan de mission est suffisant et approprié,
 - iii) déterminer si la participation d'experts ou d'autres personnes (par exemple des membres de la fonction d'audit interne) est nécessaire pour traiter la ou les circonstances complexes,
 - iv) déterminer les travaux à effectuer dans la société de services (le cas échéant) ;
 - d) déterminer si des procédures supplémentaires doivent être mises en œuvre quant aux soldes d'ouverture :

- e) évaluer si les travaux déjà effectués sont suffisants et appropriés, notamment en ce qui concerne :
 - i) 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, ainsi que l'identification et l'évaluation des risques,
 - ii) les procédures d'audit complémentaires qui ont déjà été conçues et mises en œuvre,
 - iii) la documentation;
- f) concevoir et mettre en œuvre les autres procédures nécessaires pour se conformer à toutes les exigences pertinentes des normes ISA (ou des autres normes d'audit applicables), et rassembler la documentation supplémentaire requise, s'il y a lieu ;
- g) prendre les autres mesures jugées nécessaires pour remplir les objectifs des normes ISA (ou les exigences des autres normes d'audit applicables) ou pour respecter les obligations liées aux politiques ou procédures du cabinet.

Lorsqu'il est nécessaire de passer aux normes ISA au cours d'un audit, l'auditeur doit se conformer à toutes les exigences de ces normes qui sont pertinentes pour l'audit, de sorte qu'il puisse, dans son rapport, se déclarer en conformité avec les normes ISA. Les procédures supplémentaires nécessaires dépendront des méthodes du cabinet et des circonstances de la mission d'audit.

- 140. De plus, le rapport de l'auditeur doit clairement indiquer les normes d'audit qui ont été appliquées pour la période auditée. Lorsque le rapport de l'auditeur fait référence à une période auditée antérieure, par exemple en raison de circonstances pertinentes au regard de la norme ISA 710³⁵, les normes d'audit appliquées pour la période antérieure doivent aussi être clairement indiquées. L'IAASB prévoit d'inclure des rapports illustrant de telles circonstances dans les indications de mise en œuvre qui seront publiées en même temps que la version définitive de la norme ISA pour les EPC.
- 141. Les cabinets et les auditeurs qui réalisent des audits selon les deux référentiels devront avoir une bonne compréhension des « différences » entre la norme ISA pour les EPC [en projet] et les normes ISA pour pouvoir composer avec cette réalité, y compris lorsqu'ils conçoivent des méthodes et des outils. Les différences détaillées entre la norme ISA pour les EPC [en projet] et les normes ISA sont exposées dans les résultats de l'analyse mentionnée au paragraphe 77. Une fois la norme définitive publiée, il serait utile de préparer des indications de mise en œuvre pour guider les auditeurs en cas de passage aux normes ISA. L'IAASB en est conscient et voudrait en savoir plus sur les besoins éventuels à l'échelle mondiale.

Appel à commentaires - Question particulière

- 13. En ce qui concerne le passage aux normes ISA :
 - a) y a-t-il des aspects de la norme en projet, autres que ceux décrits plus haut, qui pourraient entraîner des difficultés?
 - b) quelles ressources complémentaires aideraient à résoudre ces difficultés?

Mise à jour de la norme ISA pour les EPC [en projet]

Norme ISA 710, Informations comparatives — Chiffres correspondants et états financiers comparatifs.

- 142. Le contenu de la norme ISA pour les EPC [en projet] est intrinsèquement lié aux normes ISA, car il est fondé sur leurs exigences, que l'on a adaptées en fonction de la nature et des circonstances d'un audit d'EPC. Des questions ont été soulevées concernant la façon dont la norme en projet sera mise à jour lorsque l'IAASB révisera des normes ISA.
- 143. Tout au long du projet, l'IAASB a délibéré sur l'approche qu'il devrait suivre pour mettre à jour la norme après sa publication. Il a bien reçu le message des parties prenantes quant à l'importance de maintenir la stabilité du référentiel (dans la mesure du possible). Des commentaires à cet égard ont été formulés à répétition par des parties prenantes représentant les PMC et les PME, et cette stabilité a été décrite comme un facteur important dans la décision d'adopter et d'appliquer la norme.
- 144. Les parties prenantes ont aussi souligné que les modifications apportées aux normes ISA ciblent souvent des problèmes relevés dans le cadre d'inspections ou d'autres mécanismes mettant en évidence des problèmes au sein d'entités présentant des caractéristiques liées à l'intérêt public plus importantes.
- 145. L'IAASB sait que certaines parties prenantes considèrent qu'en raison de la nature et des circonstances des entités auxquelles s'appliquerait la norme ISA pour les EPC [en projet], les changements à apporter à celle-ci seraient moins urgents, parce que le risque imminent lié à la qualité de l'audit serait moindre. Cela concorde avec le point de vue selon lequel les normes ISA existantes permettent de réaliser des audits de haute qualité, même lorsque la version définitive d'une norme nouvelle ou révisée a été publiée, mais n'est pas encore entrée en vigueur ou n'a pas été adoptée à la date d'entrée en vigueur.
- 146. Cependant, un équilibre doit être établi entre la nécessité d'un référentiel stable et la volonté de l'IAASB de s'assurer que les normes sont à jour et cohérentes, et qu'il n'y a pas, pour un même sujet, des différences substantielles entre les exigences de la norme ISA pour les EPC [en projet] et celles des normes ISA. Le fait de ne pas mettre à jour la norme ISA pour les EPC [en projet] en même temps que les normes ISA entraînera des différences dans les dates d'entrée en vigueur des exigences concernant les mêmes sujets d'un référentiel à l'autre, ce qui pourrait semer la confusion chez les auditeurs et causer des difficultés de mise en œuvre pour les cabinets qui réalisent certains audits selon les normes ISA et d'autres selon la norme ISA pour les EPC (par exemple des difficultés liées aux politiques ou procédures pertinentes ou aux méthodes d'audit du cabinet).
- 147. Par conséquent, l'IAASB a en fin de compte décidé de proposer que des modifications de la norme ISA pour les EPC [en projet] soient apportées périodiquement lorsque des projets de révision des normes ISA sont entrepris. Il est prévu que dans le cadre de chaque projet concernant les normes ISA, l'IAASB se penchera expressément sur le moment où les modifications de la norme ISA pour les EPC [en projet] seront apportées et élaborera en conséquence des propositions visant l'apport des modifications requises à la norme ISA pour les EPC [en projet]. Par ailleurs, chaque fois que l'IAASB élaborerait un exposé-sondage afin de proposer l'apport de modifications à la norme ISA pour les EPC [en projet], il tiendrait compte des questions particulières qui auraient été portées à son attention quant à l'application de celle-ci.
- 148. S'il survient une ou plusieurs questions urgentes qui rendraient la norme ISA pour les EPC [en projet] inutilisable si aucune modification n'était apportée, il serait également possible de proposer des modifications de portée limitée pour résoudre la situation. Il est prévu que les mises à jour des indications complémentaires (sur l'autorité de la norme et sur le rapport de l'auditeur) seront effectuées selon le même calendrier que les modifications de la norme en projet.

149. L'IAASB s'attend à ce que le délai entre la publication de la version définitive et l'entrée en vigueur des éventuelles modifications apportées à la norme ISA pour les EPC [en projet] soit d'au moins 18 mois, et que l'application anticipée soit permise (tout comme l'application anticipée des normes ISA nouvelles ou révisées est permise).

Normes ISA de la série 800

150. Les exigences liées aux normes ISA de la série 800³⁶ n'ont pas été incluses dans la norme ISA pour les EPC [en projet] parce que l'IAASB a décidé de se concentrer d'abord sur l'élaboration d'une norme d'audit applicable aux audits de jeux complets d'états financiers à usage général d'EPC. Il envisagera à un moment ultérieur d'ajouter une ou plusieurs parties qui traiteraient des considérations particulières relatives à l'application des exigences des Parties 1 à 9 dans le cas des états financiers préparés conformément à des référentiels à usage particulier, des audits d'états financiers isolés et d'éléments, de comptes ou de postes spécifiques d'un état financier, ainsi que – en cas de besoin – des états financiers résumés.

Appel à commentaires – Questions particulières

- 14. Appuyez-vous l'approche proposée pour la mise à jour future de la norme et des indications complémentaires connexes ?
- 15. Les modifications qui seront éventuellement apportées à la norme à la suite de son entrée en vigueur devraient-elles pouvoir être appliquées de façon anticipée ? Dans la négative, pourquoi ?
- 16. Faudrait-il ajouter, à la norme ISA pour les EPC [en projet], une partie distincte fondée sur les normes ISA de la série 800 ? Veuillez motiver votre réponse.
- 17. À votre avis, la norme ISA pour les EPC [en projet] répondrait-elle aux besoins des utilisateurs et des autres parties prenantes dans le cas d'une mission qui entre dans son champ d'application et pour laquelle l'auditeur est en mesure d'obtenir une assurance raisonnable lui permettant d'exprimer une opinion d'audit ? Dans la négative, pourquoi ? Veuillez aborder les points suivants dans votre réponse :
 - a) la norme en projet peut-elle être et sera-t-elle appliquée dans votre pays ou territoire?
 - b) la norme en projet répond-elle aux besoins des auditeurs, des entités auditées, des utilisateurs d'états financiers audités et des autres parties prenantes ?
 - c) y a-t-il des aspects de la norme en projet qui pourraient causer des difficultés de mise en œuvre ? Si oui, comment serait-il possible de résoudre ces difficultés ?
- 18. Y a-t-il d'autres questions relatives à la norme ISA pour les EPC [en projet] que l'IAASB devrait prendre en considération au moment d'établir sa prise de position définitive ?

Section 4G – Approche en matière de consultation et de mise au point définitive

151. Le présent exposé-sondage et les notes explicatives qui l'accompagnent (de même que les documents complémentaires) seront traduits en espagnol et en français. Ces traductions devraient être publiées d'ici la mi-septembre 2021.

Les normes ISA de la série 800 correspondent aux normes ISA 800 (révisée), Audits d'états financiers préparés conformément à des référentiels à usage particulier — Considérations particulières, ISA 805 (révisée), Audit d'états financiers isolés et d'éléments, de comptes ou de postes spécifiques d'un état financier — Considérations particulières, et ISA 810 (révisée), Missions visant la délivrance d'un rapport sur des états financiers résumés.

- 152. L'IAASB planifie également un programme de communication afin d'encourager toutes ses parties prenantes qui s'intéressent aux questions liées aux audits d'EPC à envoyer des commentaires sur la norme en projet. Ce programme de communication comprend :
 - a) des publications dans les médias sociaux, des vidéos, des communiqués et des articles;
 - b) l'organisation de webinaires à l'échelle mondiale et régionale, y compris des tables rondes lorsque possible ;
 - c) une collaboration avec l'IFAC pour rejoindre un large bassin de parties prenantes. Un sommaire du programme de communication sera publié sur le site Web de l'IAASB d'ici la fin d'août 2021.
- 153. Par ailleurs, l'IAASB est conscient que, compte tenu de la quantité limitée de CEE inclus dans la norme en projet, des indications et des ressources complémentaires seront nécessaires pour aider les professionnels en exercice et les autorités locales à mettre en œuvre la nouvelle norme lorsque sa version définitive sera publiée. Bien que cela ne fasse pas partie de son mandat de normalisation, l'IAASB déterminera comment il peut travailler en collaboration avec les normalisateurs nationaux, l'IFAC et d'autres parties pour élaborer les indications et les ressources complémentaires requises. L'IAASB souhaite recevoir des commentaires sur les ressources et les indications qui seraient utiles pour la mise en œuvre et l'application de la norme en projet.

Appel à commentaires - Question particulière

19. Quelles ressources et indications seraient utiles pour la mise en œuvre de la norme en projet ?

Appel à commentaires – Questions générales

En plus des réponses à la question particulière ci-dessus, l'IAASB souhaite recevoir des commentaires sur les points suivants :

- 20. Traduction Étant donné que plusieurs répondants pourraient avoir l'intention de traduire la version définitive de la norme ISA pour les EPC pour les besoins de leur pays ou territoire, l'IAASB sollicite des commentaires sur les problèmes de traduction potentiels relevés lors de la lecture de la norme.
- 21. Date d'entrée en vigueur Étant donné que la norme ISA pour les EPC est une norme nouvelle, que les procédures officielles nationales doivent être suivies et que la norme doit être traduite s'il y a lieu, l'IAASB juge qu'il serait approprié que la norme s'applique pour les périodes de présentation de l'information financière ouvertes au moins 18 mois après l'approbation de sa version définitive. Une application anticipée serait permise et encouragée. L'IAASB souhaite savoir si ce délai serait suffisant pour favoriser la mise en œuvre efficace de la norme ISA pour les EPC.

Section 5 Audits de groupe

- 154. La Partie A (autorité) de la norme ISA pour les EPC [en projet] interdit expressément l'utilisation de la norme pour les audits de groupe. Par conséquent, si l'audit est un audit de groupe (selon la définition donnée dans la note de bas de page 3 de la Partie A de la norme ISA pour les EPC [en projet]), la norme en projet ne pourra pas être utilisée, et l'auditeur devra se tourner vers les normes ISA ou d'autres normes d'audit applicables.
- 155. Comme il est indiqué à la Section 4B (voir les paragraphes 62 et 63), l'IAASB a fait le choix d'exclure les audits de groupe. Ces audits sont, selon lui, intrinsèquement liés à des entités qui présentent des caractéristiques associées à la complexité et, comme c'est le cas pour d'autres aspects complexes, ils n'ont pas été pris en compte dans l'élaboration de la norme en projet. La complexité perçue (voir le paragraphe 158) mènerait à des considérations particulières qui alourdiraient les obligations de l'auditeur tout au long du processus d'audit.
- 156. Cependant, certaines parties prenantes sont d'avis que les audits de groupe qui répondraient autrement aux critères d'utilisation de la norme ISA pour les EPC [en projet] devraient être inclus dans le champ d'application de la norme. Elles ont souligné que l'exclusion de ces audits pourrait avoir des conséquences sur le niveau d'adhésion à la norme en projet lorsque sa version définitive sera publiée. Par conséquent, l'IAASB souhaiterait obtenir des renseignements supplémentaires à ce sujet pour déterminer s'il y a lieu d'inclure les audits de groupe dans le champ d'application de la version définitive de la norme.
- 157. Le reste de la Section 5 traite de façon plus approfondie des points mentionnés aux paragraphes 154 à 156 ci-dessus, c'est-à-dire de la question de savoir si certains audits de groupe pourraient être considérés comme des audits d'EPC et donc être inclus dans le champ d'application de la norme ISA pour les EPC [en projet]. Il peut arriver qu'une entité juridique unique soit une composante d'un groupe, que ses états financiers soient audités pour des raisons légales ou autres, et que l'auditeur de cette entité participe aussi aux travaux effectués dans le cadre de l'audit du groupe à la demande de l'auditeur du groupe (c'est-à-dire qu'il participe à l'audit de groupe en tant qu'auditeur d'une composante). Dans cette situation qui doit être distinguée de l'audit de groupe l'auditeur devra déterminer si, selon la Partie A (autorité) de la norme, l'utilisation de la norme ISA pour les EPC [en projet] est appropriée pour l'audit des états financiers de cette entité qui est réalisé pour des raisons légales ou autres. C'est l'auditeur du groupe qui est responsable de l'audit du groupe, et qui doit entre autres communiquer clairement avec l'auditeur de la composante au sujet de la nature, du calendrier et de l'étendue des travaux à effectuer aux fins de l'audit du groupe. L'auditeur du groupe devra déterminer si l'utilisation de la norme ISA pour les EPC [en projet] au niveau de la composante est suffisante pour les besoins de l'audit du groupe.

Complexité liée à la réalisation d'audits de groupe

- 158. Outre les questions relatives à la complexité mentionnées dans la Partie A (autorité) qui concernent les audits autres que les audits de groupe, il existe des questions spécifiquement liées aux états financiers de groupe qui sont susceptibles de rendre l'audit plus complexe. En voici des exemples :
 - Complexité de la structure du groupe Il est possible qu'un groupe soit plus complexe qu'une entité unique parce qu'il peut comporter plusieurs filiales, placements comptabilisés selon la méthode de la mise en équivalence, succursales, divisions ou autres entités ou unités, qui sont parfois répartis en plusieurs endroits. Par ailleurs, la structure juridique d'un groupe peut ne pas correspondre à sa structure opérationnelle (par exemple pour des raisons fiscales). La

complexité de la structure du groupe peut également être liée à la comptabilisation du goodwill, à des coentreprises ou à des entités ad hoc qui peuvent aussi accroître la complexité de l'audit.

- Emplacements où le groupe exerce ses activités Le fait pour un groupe d'avoir des activités réparties en plusieurs endroits peut donner lieu à une complexité accrue découlant de différences légales, réglementaires, linguistiques, culturelles ou commerciales, et il peut être plus complexe d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés en raison de difficultés liées à la culture, à la langue ou à l'accès.
- Structure et complexité de l'environnement informatique et des systèmes informatiques du groupe – Par exemple, il est possible qu'un groupe ait un environnement et des systèmes informatiques complexes parce que les systèmes des différentes entités au sein du groupe ne sont pas intégrés (notamment en raison d'acquisitions ou de fusions récentes). Il se peut aussi qu'un groupe ait recours à un ou plusieurs fournisseurs de services externes quant à certains aspects de son environnement informatique.
- Facteurs réglementaires pertinents, dont l'environnement réglementaire Il est possible qu'un
 groupe mène des activités visées par des textes légaux ou réglementaires dans plusieurs
 pays, ou encore qu'il comporte des entités ou des unités menant des activités dans plusieurs
 secteurs assujettis à différents types de textes légaux ou réglementaires.
- Structure de propriété et relations entre les propriétaires et d'autres personnes ou entités, y compris les parties liées Il peut être plus complexe de comprendre la structure de propriété et les relations lorsque le groupe comporte de nombreuses entités ou unités ou mène des activités dans plusieurs pays ou territoires. Des changements dans la structure de propriété découlant de la création ou de l'acquisition d'entités ou de coentreprises peuvent aussi entraîner une complexité accrue.
- Processus de consolidation mis en œuvre par le groupe (par exemple les sous-consolidations et les ajustements de consolidation) Le niveau de centralisation ou de décentralisation des activités ou des processus du groupe qui sont pertinents pour son processus d'information financière, et l'uniformité des méthodes et pratiques comptables suivies dans les différentes composantes du groupe peuvent aussi accroître la complexité du processus de consolidation.

Inclusion ou non des audits de groupe dans le champ d'application de la norme ISA pour les EPC [en projet]

- 159. L'IAASB est prêt à reconsidérer sa décision d'exclure les audits de groupe d'après les commentaires que formuleront les parties prenantes. Il souhaite savoir comment il pourrait inclure les audits de groupe dans le champ d'application de la norme en projet, s'il décidait de le faire.
- 160. Tout d'abord, voici les deux options possibles quant aux audits de groupe :
 - a) les audits de groupe continuent d'être exclus du champ d'application de la norme en projet (comme c'est le cas dans l'exposé-sondage) ;
 - b) les audits de groupe sont inclus dans le champ d'application de la norme en projet. Si l'on décide d'inclure les audits de groupe, il faut réfléchir à la manière dont il est possible de le faire. Cette question est abordée plus loin.
- 161. Si les audits de groupe demeurent exclus de la norme ISA pour les EPC [en projet], le statu quo est préservé, et il ne sera nécessaire d'apporter aucun changement à la Partie A (autorité) ou au contenu en général de la norme en projet.

- 162. Si l'on décide d'inclure les audits de groupe dans la norme ISA pour les EPC [en projet] :
 - des exigences devront être ajoutées, ce qui allongerait la norme en projet et la rendrait potentiellement plus complexe;
 - il est possible que l'auditeur doive davantage faire appel à son jugement professionnel pour déterminer si l'utilisation de la norme ISA pour les EPC [en projet] est appropriée (selon la manière dont sont intégrées les exigences liées aux audits de groupe);
 - certains pays ou territoires pourraient ne pas adopter la norme.

Options pour l'inclusion des audits de groupe dans le champ d'application de la norme ISA pour les EPC [en projet]

- 163. Si, après la période de consultation, l'IAASB prend la décision d'inclure les audits de groupe dans le champ d'application de la norme ISA pour les EPC [en projet] sur la base des réponses reçues, il devra déterminer comment le faire. Par exemple, il pourrait :
 - a) soit établir des « indicateurs de complexité », par exemple au moyen d'interdictions expresses, qui empêcheraient l'utilisation de la norme en projet pour les entités qui sont des groupes et qui sortent des limites prescrites ;
 - b) soit énoncer dans la norme en projet les caractéristiques qualitatives associées à la complexité dans un audit de groupe et laisser les utilisateurs de la norme prendre la décision concernant la complexité (même principe que pour les caractéristiques qualitatives qui se trouvent actuellement dans la Partie A).

Les deux options ont des avantages et des inconvénients, qui sont exposés plus loin.

164. Si l'IAASB choisit d'inclure les audits de groupe dans le champ d'application de la norme ISA pour les EPC [en projet], les décisions concernant la façon de le faire détermineront le contenu qui sera intégré dans cette norme. Par conséquent, l'IAASB souhaite connaître l'opinion des parties prenantes à ce sujet.

Incidence générale sur la norme ISA pour les EPC [en projet]

- 165. Si la décision est prise d'inclure les audits de groupe dans le champ d'application de la norme ISA pour les EPC [en projet], l'exclusion expresse qui se trouve à l'alinéa A.7 d) devra être supprimée. D'autres modifications devront également être apportées à la Partie A (autorité) en fonction des décisions prises quant à la manière d'intégrer les audits de groupe dans la norme, notamment en ce qui concerne les jugements qui devront être portés à l'égard de la nature peu complexe de l'audit de groupe.
- 166. Par exemple, l'exercice du jugement professionnel sera nécessaire, au niveau de la mission, pour :
 - déterminer si le groupe dans son ensemble présente les caractéristiques associées à la complexité qui sont déjà intégrées dans la Partie A (autorité) de la norme ISA pour les EPC [en projet] (en d'autres mots, si l'audit est un audit d'EPC);
 - analyser toutes les autres questions mentionnées dans la norme qui sont pertinentes eu égard à la complexité d'un audit de groupe (si l'on choisit de permettre à l'auditeur de déterminer la complexité du groupe).

- 167. La norme ISA 600 (révisée)³⁷ traite des considérations particulières applicables aux audits de groupe, notamment les exigences à respecter lorsqu'il y a participation des auditeurs des composantes. La norme ISA 600 s'appuie sur les autres normes ISA et prévoit des exigences supplémentaires concernant les considérations particulières aux audits de groupe. Si les audits de groupe sont inclus dans le champ d'application de la norme ISA pour les EPC [en projet], les exigences fondamentales applicables à un audit de groupe énoncées dans la norme ISA 600 (révisée) seront traitées de la même façon que les exigences fondamentales des autres normes ISA pertinentes qui ont été incluses (voir les principes généraux relatifs aux exigences de la norme en projet qui sont abordés dans la Section 4E).
- 168. De plus, toutes les définitions nouvelles ou révisées qui se trouvent dans la norme ISA 600 (révisée) devront être ajoutées aux définitions de l'Annexe 1 de la norme ISA pour les EPC [en projet]. Des CEE (comme ceux qui se trouvent déjà dans la norme en projet) pourraient aussi être nécessaires. Enfin, les objectifs des parties pertinentes pourraient devoir être modifiés.

Option 1 : Établissement par l'IAASB d'un ou de plusieurs indicateurs de complexité

- 169. Si l'IAASB choisissait d'établir un ou plusieurs indicateurs de complexité, il fixerait une restriction ou un seuil pour indiquer quand la norme en projet peut être utilisée (ces indicateurs concerneraient spécifiquement les audits de groupe, car il serait présumé que le groupe ne serait pas autrement exclu en raison des autres critères d'utilisation de la norme énoncés dans la Partie A). Ces « indicateurs de complexité » pourraient par exemple inclure :
 - a) la participation des auditeurs des composantes ;
 - b) le fait que des entités ou des unités incluses dans les états financiers du groupe se trouvent dans plusieurs établissements qui sont situés dans des pays ou territoires différents ou qui sont assujettis à des exigences réglementaires différentes.
- 170. À titre d'exemple, prenons la participation des auditeurs des composantes : même si cette participation n'implique pas en soi que l'audit est complexe, les raisons pour lesquelles les auditeurs des composantes doivent participer à l'audit du groupe indiquent souvent que la situation est complexe (pays ou territoires différents, différences linguistiques, légales ou réglementaires, activités décentralisées y compris en ce qui concerne les systèmes d'information et les contrôles, besoin de faire appel à l'expérience accrue et aux connaissances plus approfondies des auditeurs des composantes en ce qui concerne les exigences locales, etc.). Par conséquent, la participation des auditeurs des composantes pourrait être considérée comme un « indicateur » d'autres aspects qui contribuent à la complexité.
- 171. Étant donné que la décision sur la complexité serait déjà prise et qu'une restriction ou un seuil serait fixé, certains membres de l'IAASB étaient d'avis que cette option serait plus facile d'application et nécessiterait moins de porter des jugements importants sur la complexité du groupe.
- 172. Cependant, d'autres membres de l'IAASB ont souligné que les critères d'utilisation de la norme établis selon cette approche risqueraient d'influer sur d'autres décisions concernant l'audit. L'auditeur du groupe pourrait par exemple décider de ne pas demander la participation des auditeurs des composantes alors qu'il aurait été approprié de le faire pour réaliser un audit de qualité. Par ailleurs, en établissant un ou plusieurs indicateurs de complexité restrictifs, il pourrait y avoir des audits de

-

Voir le paragraphe 63 à la Section 4B.

groupe qui seraient exclus indûment du champ d'application de la norme en projet alors qu'il serait autrement approprié pour l'auditeur d'utiliser la norme.

Incidence sur la norme ISA pour les EPC [en projet]

- 173. Si l'approche choisie pour l'inclusion des audits de groupe consiste à établir une restriction ou un seuil comme indicateur de complexité (c'est-à-dire à prescrire les types d'audits de groupe pour lesquels l'utilisation de la norme est appropriée), seules certaines des exigences de la norme ISA 600 (révisée) devront être intégrées dans la norme en projet (par exemple, si le critère de restriction est la participation des auditeurs des composantes, toutes les exigences liées aux travaux des auditeurs des composantes pourront être omises).
- 174. Cependant, il faudra tout de même intégrer dans la norme en projet les exigences de la norme ISA 600 (révisée)³⁸ relatives aux autres aspects à considérer qui sont pertinentes dans une mission d'audit de groupe (selon l'approche utilisée pour les exigences fondamentales des autres normes ISA). Cela comprend, par exemple, les exigences relatives au plan de mission d'audit du groupe, à la compréhension du groupe et de son environnement, du référentiel d'information financière applicable au groupe et du système de contrôle interne du groupe (pour toutes les entités ou unités du groupe), au processus de consolidation, aux communications avec la direction et les responsables de la gouvernance pertinentes eu égard à l'audit du groupe, et à l'évaluation du caractère suffisant et approprié des éléments probants obtenus sur lesquels fonder l'opinion sur les états financiers du groupe.
- 175. Si l'approche choisie pour l'inclusion des audits de groupe consiste à établir une restriction ou un seuil comme indicateur de complexité (c'est-à-dire à prescrire les types d'audits de groupe pour lesquels l'utilisation de la norme est appropriée), seules certaines des exigences de la norme ISA 600 (révisée) devront être intégrées dans la norme en projet (par exemple, si le critère de restriction est la participation des auditeurs des composantes, toutes les exigences liées aux travaux des auditeurs des composantes pourront être omises).

Option 2 : Recours aux caractéristiques qualitatives pour déterminer si l'utilisation de la norme en projet est appropriée pour l'audit du groupe

- 176. Une autre option serait d'énoncer des caractéristiques qualitatives (comme celles décrites au paragraphe 158) dans la norme ISA pour les EPC [en projet] afin d'aider les utilisateurs de la norme en projet à déterminer eux-mêmes si un groupe se situe sous le seuil de complexité aux fins de l'utilisation de la norme.
- 177. Le raisonnement derrière cette option est cohérent avec le point de vue selon lequel la caractéristique retenue pour établir une restriction ou un seuil n'accroît pas nécessairement en elle-même la complexité de l'audit d'un groupe.
- 178. Cette option permettrait au cabinet ou à l'auditeur de déterminer s'il existe des questions qui donnent lieu à une complexité spécifique à la nature et aux circonstances de l'entité (du groupe), et elle serait donc plus cohérente avec le postulat de la norme ISA pour les EPC [en projet] (c'est-à-dire que la norme s'appliquerait à tous les audits d'EPC, qu'il s'agisse ou non d'un audit d'états financiers de groupe, que les auditeurs des composantes y participent ou non, que l'audit soit réalisé ou non dans

L'IAASB prévoit d'établir le texte définitif de la norme ISA 600 (révisée) en décembre 2021, et c'est donc cette version de la norme qui sera utilisée s'il décide d'inclure les audits de groupe dans le champ d'application de la norme ISA pour les EPC [en projet].

- plusieurs pays ou territoires, etc.). Cependant, cette approche augmenterait en soi la part de jugement nécessaire pour déterminer si l'utilisation de la norme est appropriée.
- 179. La part plus grande de jugement requis pourrait susciter des réserves chez certaines parties prenantes qui anticiperaient une augmentation du risque que la norme ISA pour les EPC [en projet] soit utilisée de manière inappropriée. De plus, le recours accru au jugement nécessiterait une documentation additionnelle sur la détermination du caractère approprié de l'utilisation de la norme ISA pour les EPC [en projet].

Incidence sur la norme ISA pour les EPC [en projet]

180. Si les audits de groupe étaient inclus sur la base de caractéristiques qualitatives des groupes peu complexes, il faudrait inclure dans la norme toutes les exigences fondamentales de la norme ISA 600 (révisée) en les adaptant pour qu'elles soient pertinentes et proportionnelles à un audit d'EPC (en d'autres mots, il faudrait reprendre à la fois celles dont traite le paragraphe 167 plus haut, et celles qui auraient pu autrement être exclues si l'IAASB avait établi un seuil, comme celles décrites au paragraphe 174). Il est probable que cette approche allonge considérablement la norme ISA pour les EPC [en projet].

Appel à commentaires – Questions particulières

- 22. À votre avis, les audits de groupe devraient-ils être exclus ou non du champ d'application de la norme ISA pour les EPC [en projet] ? Veuillez motiver votre réponse.
- 23. Les répondants qui exercent en cabinet sont invités à expliquer l'incidence qu'aurait l'exclusion des audits de groupe du champ d'application de la norme ISA pour les EPC [en projet] sur l'utilisation de la norme. En particulier :
 - a) utiliseriez-vous la norme si les audits de groupe en étaient exclus ? Dans la négative, pourquoi ?
 - b) quel pourcentage approximatif des audits réalisés par votre cabinet seraient des audits de groupe pour lesquels l'utilisation de la norme ISA pour les EPC [en projet] serait appropriée (c'est-à-dire qu'il est probable que les groupes audités seraient considérés comme des EPC au regard de la norme en projet) si ce n'était de leur exclusion expresse?
 - c) parmi les groupes audités par votre cabinet, quels exemples courants de structures et de circonstances feraient en sorte qu'ils seraient considérés comme des groupes peu complexes?
- 24. Si l'on décidait d'inclure les audits de groupe dans le champ d'application de la norme ISA pour les EPC [en projet], comment devrait-on procéder (veuillez motiver votre choix)?
 - a) l'IAASB devrait établir un ou plusieurs indicateurs de complexité pour circonscrire l'utilisation de la norme en projet (voir l'Option 1 au paragraphe 169);
 - b) l'IAASB devrait énoncer dans la norme ISA pour les EPC [en projet] des caractéristiques qualitatives associées à la complexité qui sont propres aux groupes afin d'aider les utilisateurs de la norme en projet à déterminer eux-mêmes si un groupe se situe sous le seuil de complexité (voir l'Option 2 au paragraphe 176).
- 25. Existe-t-il d'autres options pour l'inclusion des audits de groupe dans le champ d'application de la norme en projet qui ne sont pas mentionnées ci-dessus ? Par exemple, existe-t-il des

indicateurs de complexité autres que ceux présentés au paragraphe 169 que l'IAASB devrait prendre en considération ?

Présentation proposée des exigences relatives aux audits de groupe dans la norme ISA pour les EPC

- 181. L'IAASB souhaiterait aussi examiner le mode de présentation éventuel des exigences relatives aux audits de groupe dans la norme ISA pour les EPC [en projet], en supposant que ceux-ci soient inclus dans son champ d'application. Parmi les options possibles, on compte les suivantes :
 - a) Présenter toutes les exigences relatives aux audits de groupe dans une partie distincte de la norme ISA pour les EPC [en projet] (par exemple, dans la Partie 10).
 - Un avantage de cette approche est que toutes les exigences relatives aux audits de groupe seraient réunies dans une seule partie de la norme (c'est-à-dire comme des considérations particulières pour les audits de groupe). De plus, cette approche permettrait de « détacher » facilement cette partie dans le cas où certains pays ou territoires décideraient que son application n'est pas appropriée, et les auditeurs pourraient ne pas en tenir compte dans les audits qui ne sont pas des audits d'états financiers de groupe. Puisque la norme ISA pour les EPC [en projet] est structurée de manière à suivre les différentes étapes d'un audit, cette option nécessiterait sans doute de faire des renvois à cette partie distincte pour établir un lien entre le processus d'audit et les considérations connexes de l'auditeur qui sont pertinentes pour les groupes (de façon semblable à l'interaction entre la norme ISA 600 et les autres normes ISA).
 - b) Présenter les exigences relatives aux audits de groupe dans chaque partie pertinente de la norme ISA pour les EPC [en projet].
 - Les exigences relatives aux audits de groupe se trouveraient un peu partout dans la norme, selon la partie qui est pertinente. Les exigences pertinentes pour les audits de groupe pourraient être présentées dans des encadrés séparés, ou en tant que sous-section, dans chaque partie afin de les isoler et de faciliter leur consultation. L'avantage de cette approche est que si l'audit est un audit d'états financiers de groupe, l'auditeur aurait accès à toutes les exigences pertinentes organisées selon les différentes étapes de l'audit, ce qui serait cohérent avec la structure de la norme en projet. Dans les circonstances où les exigences relatives aux audits de groupe s'appliquent, l'auditeur aurait facilement accès aux procédures à mettre en œuvre à chaque étape de l'audit et n'aurait pas à se reporter à une autre partie pour connaître les exigences pertinentes.

Appel à commentaires – Question particulière

- 26. Si les audits de groupe étaient inclus dans le champ d'application de la norme ISA pour les EPC [en projet], comment les exigences pertinentes devraient-elles y être présentées (veuillez motiver votre choix)?
 - a) présenter toutes les exigences relatives aux audits de groupe dans une partie distincte :
 - b) présenter les exigences relatives aux audits de groupe dans chaque partie pertinente.

Annexe 1 – Sommaire des initiatives locales pertinentes

Pays/région	Type d'initiative	Sommaire
Allemagne	Norme distincte (en cours d'élaboration)	L'Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW) prévoit de publier à l'automne 2021 un exposé-sondage sur un projet de norme distincte pour les audits d'états financiers d'EPC, autres que les entités d'intérêt public (EIP) telles que définies dans l'Union européenne.
Belgique	Norme distincte (en vigueur)	En mars 2019, la Belgique a publié une norme légale relative au contrôle contractuel des PME et des petites associations sans but lucratif. Cette norme peut être appliquée tant par des réviseurs d'entreprise inscrits que par des experts-comptables externes. Elle ne s'applique pas aux audits légaux (auxquels seules les normes ISA s'appliquent) et prévoit la possibilité d'appliquer les normes ISA si les parties concernées en conviennent. Les PME sont définies en fonction du seuil à partir duquel un audit est obligatoire. Toutefois, lorsque la PME est considérée comme complexe, les réviseurs d'entreprise inscrits appliquent les normes ISA.
Fédération nordique (Suède, Danemark, Finlande, Islande et Norvège)	Norme distincte (à l'étape de l'exposé-sondage)	En juin 2015, un document de consultation a été publié à propos d'une « Norme nordique applicable aux audits de petites entités ». Le projet de norme a été élaboré par la Nordic Federation of Public Accountants pour une consultation en Suède, au Danemark, en Finlande, en Islande et en Norvège.
		L'organisation a reçu des réponses provenant du monde entier, et non seulement des pays visés. Les répondants ont dit qu'il fallait faire quelque chose, mais ne s'entendaient pas sur quoi. Il est ressorti des commentaires que, pour que cette initiative réussisse, un effort international plutôt que régional était nécessaire. À la lumière de ces commentaires, la Fédération nordique a encouragé l'IAASB à poursuivre ses travaux sur cette question.
France	Norme distincte (en vigueur)	En juin 2019, deux normes autonomes, adoptées par le Haut conseil du commissariat aux comptes, ont été homologuées pour les missions de certification des comptes des petites entreprises: la NEP 911 et la NEP 912 (selon que le commissaire aux comptes est nommé pour une période de trois ou de six exercices). Ces normes peuvent être appliquées en l'absence d'obligation légale de nommer un commissaire aux comptes, entre autres critères. Elles visent à définir une stratégie d'audit proportionnelle et à n'imposer que des exigences de base fondées sur des principes qui sont nécessaires pour l'audit d'une petite entreprise. Les normes sont courtes (10 pages à peine) et autonomes (elles ne renvoient pas à d'autres normes). Elles reprennent les mêmes

		notions et mènent au même résultat final qu'un audit « traditionnel » (assurance raisonnable, éléments probants suffisants et appropriés, esprit critique, jugement professionnel, respect du code de déontologie).
Inde	Norme distincte (à l'étape de l'exposé-sondage)	En février 2021, l'Auditing and Assurance Standards Board de l'Institute of Chartered Accountants of India a publié un exposé-sondage dans lequel il proposait une nouvelle norme pour les audits de petites EPC (la période de commentaires a pris fin en mars 2021). La norme en projet ne s'appliquerait pas aux sociétés et à d'autres entités répondant à des critères spécifiques (quantitatifs et sectoriels). Les résultats de l'exposé-sondage n'étaient pas encore disponibles au moment de la préparation de la présente publication.
Sri Lanka	Norme distincte (en vigueur)	En 2018, le Sri Lanka a publié la « Sri Lanka Auditing Standard for the Audits of Non-Specified Business Enterprises » (SLAuS). C'est l'Institute of Chartered Accountants of Sri Lanka qui a élaboré cette norme, en s'inspirant notamment du projet de norme nordique. La norme s'applique pour les audits de PME (qui n'ont pas d'obligation d'information du public et qui publient des états financiers à usage général destinés à des utilisateurs externes).
Suisse	Norme distincte (en vigueur)	Selon le droit suisse des sociétés, les grandes entités et les entités cotées doivent faire l'objet d'un audit complet (qui comprend une attestation sur la conception et la mise en place des contrôles internes à l'égard de l'information financière), tandis que les PME doivent faire l'objet d'un examen légal limité, c'est-à-dire une mission d'assurance de forme négative. Une norme distincte a été adoptée pour l'examen légal limité, mais l'audit complet est réalisé conformément aux normes
		d'audit suisses. Ces normes correspondent aux normes ISA avec certains ajouts pour les questions particulières à la Suisse.

Par ailleurs, certains pays ont élaboré – outre des normes distinctes – des indications sur l'application proportionnelle des normes ISA (par exemple l'Allemagne, l'Australie, l'Autriche, la Belgique, la Bulgarie, la Hongrie, l'Italie, la Slovaquie et la Suisse) ou des ressources informatiques pour les audits de petites entités ou d'EPC (par exemple l'Allemagne, la Belgique, la Bulgarie, le Danemark, l'Estonie, les États-Unis, la Finlande, la France, la Grèce, l'Islande, la Lettonie, la Norvège, les Pays-Bas et la Suisse).

Annexe 2 - Appel à commentaires : résumé des questions

Guide pour les répondants

Les répondants sont invités à commenter la clarté, la compréhensibilité et l'applicabilité de la norme ISA pour les EPC [en projet]. Les commentaires sont particulièrement utiles lorsqu'ils indiquent sur quel aspect particulier de la norme ISA pour les EPC [en projet] ils portent, et qu'ils énoncent les raisons qui sous-tendent toute préoccupation relative à la clarté, à la compréhensibilité et à l'applicabilité, ainsi que des suggestions d'amélioration. Les répondants sont également invités à formuler le libellé exact des modifications suggérées.

Les répondants peuvent choisir de commenter uniquement les questions qui les concernent ou toutes les questions. Si le répondant est favorable aux propositions contenues dans l'exposé-sondage, il est important de le faire savoir à l'IAASB, car il n'est pas toujours possible de le déduire.

Section 4A – Orientation générale de la norme ISA pour les EPC [en projet]

- Les points de vue sont sollicités sur³⁹ :
 - a) le caractère autonome de la norme en projet, y compris toute préoccupation liée à l'application d'une telle norme, ou tout obstacle susceptible de nuire à cette application;
 - b) le titre de la norme en projet ;
 - c) tout autre aspect de la norme ISA pour les EPC [en projet] abordé dans la Section 4A.
- 2. Êtes-vous en faveur des modifications de concordance que l'IAASB propose d'apporter à la Préface (voir les paragraphes 39 et 40)? Dans la négative, pourquoi, et quelles autres modifications pourraient être nécessaires?

Section 4B - Autorité de la norme

- 3. Les points de vue sont sollicités sur l'autorité (ou le champ d'application) de la norme ISA pour les EPC [en projet] (Partie A de la norme en projet). Plus particulièrement :
 - a) dans sa forme actuelle, la Partie A (autorité) peut-elle être mise en œuvre ? Dans la négative, pourquoi ?
 - b) pourrait-il y avoir des conséquences non voulues que l'IAASB n'a pas envisagées?
 - c) y a-t-il des aspects de l'autorité qui ne sont pas clairs?
 - d) l'autorité, telle qu'elle est définie, permettra-t-elle d'atteindre l'objectif visé, à savoir informer de manière appropriée les parties prenantes sur le champ d'application de la norme en projet ?
 - e) le rôle que les autorités législatives, les autorités de réglementation ou les organismes locaux compétents ayant le pouvoir d'établir des normes seraient appelés à jouer est-il clair et approprié?

A la fin de la Section 4F (question 17), on demande si, dans l'ensemble, la norme ISA pour les EPC [en projet] répond aux besoins des utilisateurs et des autres parties prenantes, et si elle peut être et sera utilisée. Il est préférable de répondre à cette question après avoir pris en considération tous les éléments pertinents énoncés dans les présentes notes explicatives ainsi que le contenu de la norme en projet.

- 4. Êtes-vous en faveur des restrictions proposées quant à l'utilisation de la norme ISA pour les EPC [en projet]? Dans la négative, veuillez dire pourquoi et préciser les modifications (éclaircissements, ajouts, etc.) qui devraient être apportées. Veuillez indiquer clairement si vos réponses concernent :
 - a) les interdictions expresses ;
 - b) les caractéristiques qualitatives.

Les commentaires sur les interdictions expresses et les caractéristiques qualitatives ont d'autant plus de valeur qu'ils portent sur un ou des points précis et, dans le cas d'ajouts (commentaires sur l'exhaustivité), qu'ils précisent quels points ajouter et pourquoi.

- 5. En ce qui a trait au document Indications complémentaires sur l'autorité de la norme :
 - a) les indications complémentaires sont-elles utiles pour comprendre l'autorité? Dans la négative, pourquoi?
 - b) y a-t-il d'autres points à ajouter dans les indications complémentaires?
- 6. En ce qui concerne l'autorité de la norme énoncée dans la norme ISA pour les EPC [en projet], y at-il d'autres questions que l'IAASB devrait prendre en considération dans l'élaboration de la prise de position définitive?

Section 4C – Principes clés relatifs à l'élaboration de la norme ISA pour les EPC [en projet]

- 7. Les points de vue sont sollicités sur les principes clés relatifs à l'élaboration de la norme ISA pour les EPC [en projet] qui sont énoncés dans la Section 4C⁴⁰. Veuillez fournir des commentaires sur les points suivants :
 - a) la façon dont les exigences des normes ISA ont été intégrées dans la norme en projet (voir les paragraphes 74 à 77) ;
 - b) l'approche adoptée en ce qui concerne les objectifs de chacune des parties de la norme en projet (voir les paragraphes 78 à 80) ;
 - c) les principes relatifs à l'esprit critique et au jugement professionnel, aux règles de déontologie pertinentes et à la gestion de la qualité (voir les paragraphes 81 à 84) ;
 - d) l'approche adoptée à l'égard des CEE (voir les paragraphes 85 à 91), notamment :
 - i) le contenu des CEE, y compris la question de savoir s'ils servent l'objectif visé,
 - ii) le caractère suffisant des CEE,
 - iii) le mode de présentation des CEE dans la norme en projet.

Section 4D – Elaboration et structure d'ensemble de la norme ISA pour les EPC [en projet]

8. Veuillez exprimer votre point de vue sur la conception et la structure d'ensemble de la norme ISA pour les EPC [en projet], y compris, s'il y a lieu, sur l'application des principes utilisés dans son élaboration (paragraphes 98 à 101).

Veuillez noter que la Section 4E traite du contenu de la norme ISA pour les EPC [en projet], et comprend, à ce sujet, des questions spécifiques auxquelles les répondants sont invités à répondre en formulant des commentaires détaillés.

Section 4E - Contenu de la norme ISA pour les EPC [en projet]

- 9. Veuillez donner votre avis sur le contenu de chacune des Parties 1 à 8 de la norme ISA pour les EPC [en projet], en mentionnant si vous trouvez que chaque partie est complète. Dans votre réponse à cette question, veuillez séparer vos commentaires par sections en mettant un sous-titre pour chacune des parties de la norme en projet.
- 10. Dans le cas de la **Partie 9**, appuyez-vous l'approche suivie dans la norme ISA pour les EPC [en projet] quant aux exigences liées au rapport de l'auditeur, notamment en ce qui concerne :
 - a) la présentation, le contenu et l'exhaustivité de cette partie?
 - b) le fait de prescrire la forme et le contenu du rapport de l'auditeur non modifié?
 - c) le fait de présenter des exemples de rapports de l'auditeur dans les indications complémentaires sur le rapport de l'auditeur (document ne faisant pas autorité)?
- 11. En ce qui concerne les indications complémentaires sur le rapport de l'auditeur :
 - a) sont-elles utiles et, dans le cas contraire, pourquoi?
 - b) y a-t-il d'autres points à ajouter en lien avec le rapport de l'auditeur?
- 12. Y a-t-il à votre avis des aspects des Parties 1 à 9 de la norme en projet qui pourraient être améliorés ? Le cas échéant, veuillez expliquer votre raisonnement et décrire les améliorations possibles. Il serait utile que vous indiquiez clairement la ou les parties sur lesquelles portent vos commentaires.

Section 4F - Autres questions

- 13. En ce qui concerne le passage aux normes ISA :
 - a) y a-t-il des aspects de la norme en projet, autres que ceux décrits plus haut, qui pourraient entraîner des difficultés ?
 - b) quelles ressources complémentaires aideraient à résoudre ces difficultés ?
- 14. Appuyez-vous l'approche proposée pour la mise à jour future de la norme et des indications complémentaires connexes?
- 15. Les modifications qui seront éventuellement apportées à la norme à la suite de son entrée en vigueur devraient-elles pouvoir être appliquées de façon anticipée ? Dans la négative, pourquoi ?
- 16. Faudrait-il ajouter, à la norme ISA pour les EPC [en projet], une partie distincte fondée sur les normes ISA de la série 800 ? Veuillez motiver votre réponse.
- 17. À votre avis, la norme ISA pour les EPC [en projet] répondrait-elle aux besoins des utilisateurs et des autres parties prenantes dans le cas d'une mission qui entre dans son champ d'application et pour laquelle l'auditeur est en mesure d'obtenir une assurance raisonnable lui permettant d'exprimer une opinion d'audit? Dans la négative, pourquoi? Veuillez aborder les points suivants dans votre réponse :
 - a) la norme en projet peut-elle être et sera-t-elle appliquée dans votre pays ou territoire?
 - b) la norme en projet répond-elle aux besoins des auditeurs, des entités auditées, des utilisateurs d'états financiers audités et des autres parties prenantes?
 - c) y a-t-il des aspects de la norme en projet qui pourraient causer des difficultés de mise en œuvre ? Si oui, comment serait-il possible de résoudre ces difficultés ?

18. Y a-t-il d'autres questions relatives à la norme ISA pour les EPC [en projet] que l'IAASB devrait prendre en considération au moment d'établir sa prise de position définitive ?

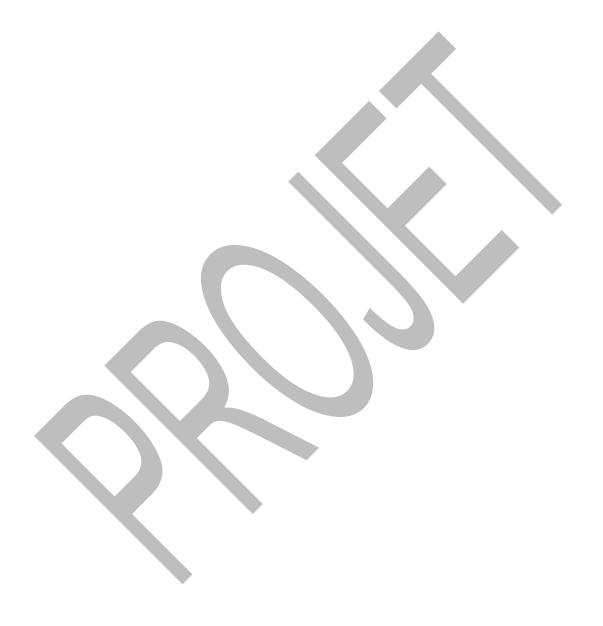
Section 4G – Approche en matière de consultation et de mise au point définitive

- 19. Quelles ressources et indications seraient utiles pour la mise en œuvre de la norme en projet?
- 20. Traduction Étant donné que plusieurs répondants pourraient avoir l'intention de traduire la version définitive de la norme ISA pour les EPC pour les besoins de leur pays ou territoire, l'IAASB sollicite des commentaires sur les problèmes de traduction potentiels relevés lors de la lecture de la norme.
- 21. Date d'entrée en vigueur Étant donné que la norme ISA pour les EPC est une norme nouvelle, que les procédures officielles nationales doivent être suivies et que la norme doit être traduite s'il y a lieu, l'IAASB juge qu'il serait approprié que la norme s'applique pour les périodes de présentation de l'information financière ouvertes au moins 18 mois après l'approbation de sa version définitive. Une application anticipée serait permise et encouragée. L'IAASB souhaite savoir si ce délai serait suffisant pour favoriser la mise en œuvre efficace de la norme ISA pour les EPC.

Section 5 - Audits de groupe

- 22. À votre avis, les audits de groupe devraient-ils être exclus ou non du champ d'application de la norme ISA pour les EPC [en projet] ? Veuillez motiver votre réponse.
- 23. Les répondants qui exercent en cabinet sont invités à expliquer l'incidence qu'aurait l'exclusion des audits de groupe du champ d'application de la norme ISA pour les EPC [en projet] sur l'utilisation de la norme. En particulier :
 - a) utiliseriez-vous la norme si les audits de groupe en étaient exclus? Dans la négative, pourquoi?
 - b) quel pourcentage approximatif des audits réalisés par votre cabinet seraient des audits de groupe pour lesquels l'utilisation de la norme ISA pour les EPC [en projet] serait appropriée (c'est-à-dire qu'il est probable que les groupes audités seraient considérés comme des EPC au regard de la norme en projet) si ce n'était de leur exclusion expresse?
 - c) parmi les groupes audités par votre cabinet, quels exemples courants de structures et de circonstances feraient en sorte qu'ils seraient considérés comme des groupes peu complexes?
- 24. Si l'on décidait d'inclure les audits de groupe dans le champ d'application de la norme ISA pour les EPC [en projet], comment devrait-on procéder (veuillez motiver votre choix)?
 - a) l'IAASB devrait établir un ou plusieurs indicateurs de complexité pour circonscrire l'utilisation de la norme en projet (voir l'Option 1 au paragraphe 169) ;
 - b) l'IAASB devrait énoncer dans la norme ISA pour les EPC [en projet] des caractéristiques qualitatives associées à la complexité qui sont propres aux groupes afin d'aider les utilisateurs de la norme en projet à déterminer eux-mêmes si un groupe se situe sous le seuil de complexité (voir l'Option 2 au paragraphe 176).
- 25. Existe-t-il d'autres options pour l'inclusion des audits de groupe dans le champ d'application de la norme en projet qui ne sont pas mentionnées ci-dessus ? Par exemple, existe-t-il des indicateurs de complexité autres que ceux présentés au paragraphe 169 que l'IAASB devrait prendre en considération ?

- 26. Si les audits de groupe étaient inclus dans le champ d'application de la norme ISA pour les EPC [en projet], comment les exigences pertinentes devraient-elles y être présentées (veuillez motiver votre choix)?
 - a) présenter toutes les exigences relatives aux audits de groupe dans une partie distincte ;
 - b) présenter les exigences relatives aux audits de groupe dans chaque partie pertinente.



PROJET DE NORME INTERNATIONALE D'AUDIT APPLICABLE AUX AUDITS D'ÉTATS FINANCIERS D'ENTITÉS PEU COMPLEXES

Sommaire

P	age
Préface – Norme ISA pour les EPC [en projet]	66
A. Autorité de la Norme internationale d'audit applicable aux audits d'états financiers d'entités peu complexes [en projet]	71
1. Concepts fondamentaux, principes généraux et exigences générales	76
1.1. Date d'entrée en vigueur	76
1.2. Règles de déontologie pertinentes et gestion de la qualité au niveau du cabinet 76	
1.3. Objectifs généraux de l'auditeur	77
1.4. Concepts fondamentaux et principes généraux de la réalisation d'un audit77	
1.5. Fraude	79
1.6. Textes légaux ou réglementaires	80
1.7. Parties liées	81
1.8. Exigences générales en matière de communication avec la direction et les responsables de la gouvernance	82
2. Éléments probants et documentation	84
2.1. Objectifs	84
2.2. Éléments probants suffisants et appropriés	84
2.3. Informations à utiliser comme éléments probants	85
2.4. Procédures permettant l'obtention d'éléments probants	86
2.5. Exigences générales en matière de documentation	87
3. Gestion de la qualité de la mission	89
3.1. Objectif	89

3.2. Responsabilités de l'associé responsable de la mission	89
3.3. Exigences spécifiques en matière de documentation	93
4. Acceptation ou maintien d'une mission d'audit et audits initiaux	94
4.1. Objectifs	94
4.2. Détermination du caractère approprié de l'utilisation de la norme ISA pour les EPC [en projet] dans le cadre de la mission d'audit	95
4.3. Conditions préalables à la réalisation d'un audit	95
4.4. Autres questions à considérer pour l'acceptation d'une mission	96
4.5. Termes et conditions de la mission d'audit	97
4.6. Audits initiaux	97
4.7. Exigences spécifiques en matière de communication	98
4.8. Exigences spécifiques en matière de documentation	98
5. Planification	100
5.1. Objectifs	100
5.2. Planification de l'audit	100
5.3. Caractère significatif	104
5.4. Exigences spécifiques en matière de communication	105
5.5. Exigences spécifiques en matière de documentation	105
6. Identification et évaluation des risques	107
6.1. Objectifs	107
6.2. Procédures d'identification et d'évaluation des risques et activités connexes 107	
6.3. Compréhension des aspects de l'entité qui sont pertinents	109
6.4. Identification des risques d'anomalies significatives	117
6.5. Évaluation des risques	118
6.6. Demandes d'informations précises auprès de la direction et des responsables de la gouvernance	121
6.7. Exigences spécifiques en matière de communication	122
6.8. Eviganços enécitiques en matière de documentation	123

7. Réponses à l'évaluation des risques d'anomalies significatives	124
7.1. Objectifs	124
7.2. Procédures d'audit en réponse à l'évaluation des risques d'anomalies significa au niveau des états financiers	
7.3. Procédures d'audit en réponse à l'évaluation des risques d'anomalies significa au niveau des assertions	
7.4. Aspects particuliers	131
7.5. Cumul des anomalies	139
7.6. Exigences spécifiques en matière de communication	140
7.7. Exigences spécifiques en matière de documentation	140
8. Conclusion	142
8.1. Objectifs	142
8.2. Évaluation des anomalies détectées au cours de l'audit	142
8.3. Procédures analytiques comme moyen de parvenir à une conclusion générale	143
8.4. Événements postérieurs	143
8.5. Évaluations et autres activités réalisées par l'auditeur pour étayer sa conclusio	n144
8.6. Déclarations écrites de la direction et des responsables de la gouvernance	146
8.7 Responsabilité globale de la gestion et de l'atteinte de la qualité	148
8.8. Exigences spécifiques en matière de communication	149
8.9. Exigences spécifiques en matière de documentation	150
9. Opinion et rapport	152
9.1. Objectifs	152
9.2. Formation de l'opinion de l'auditeur sur les états financiers	152
9.3. Forme de l'opinion	154
9.4. Rapport de l'auditeur	154
9.5. Expression d'une opinion modifiée	157
9.6. Autres paragraphes dans le rapport de l'auditeur	164
9.7. Informations comparatives – Chiffres correspondants et états financiers comparatifs	166

9.8. Autres informations	167
Annnexes	
Annexe 1 – Glossaire	170
Annexe 2 – Identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives (Partie 6)	171
Annexe 3 – Facteurs de risque de fraude	171
Annexe 4 – Assertions	175
Annexe 5 – Exemple de lettre de mission d'audit	177
Annexe 6 – Exemple de lettre d'affirmation	180

Préface - Norme ISA pour les EPC [en projet]

- P.1. La présente norme [en projet] (c'est-à-dire la norme ISA pour les EPC [en projet]) a pour objet de permettre l'obtention d'une assurance raisonnable que les états financiers pris dans leur ensemble sont exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs, dans le cadre des audits d'états financiers d'entités peu complexes (EPC) des secteurs privé et public. Elle vise à apporter une solution adaptée à la nature et aux circonstances des audits d'états financiers d'EPC et à assurer la réalisation systématique de missions d'audit de qualité. Pour réaliser des missions d'audit 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 de l'objectif de la présente norme [en projet] nécessite l'exercice du jugement professionnel et de l'esprit critique.
- P.2. L'autorité de la présente norme [en projet] est établie dans la Partie A, qui contient une description claire des types d'entités dont l'audit est visé par la norme [en projet]. Cette description est essentielle pour que :
 - l'IAASB puisse définir, en vue de leur inclusion dans la norme ISA pour les EPC, des objectifs et des exigences qui sont appropriés aux audits d'EPC;
 - les autorités législatives, les autorités de réglementation ou les organismes locaux compétents ayant le pouvoir d'établir des normes (tels que les normalisateurs nationaux ou les organisations professionnelles comptables), les cabinets, les auditeurs et les autres parties concernées soient informés du champ d'application prévu de la norme [en projet].
- P.3. Il appartient aux autorités législatives, aux autorités de réglementation ou aux organismes locaux compétents de décrire le ou les types d'entités pouvant faire l'objet d'un audit réalisé conformément à la présente norme [en projet]. Les descriptions qu'ils établissent peuvent ou non concorder avec les restrictions d'utilisation de la norme qui sont énoncées dans la Partie A. Le champ d'application prévu de la présente norme [en projet] correspond aux questions relatives aux audits d'états financiers d'EPC, comme le prévoit la Partie A, et ne prend pas en considération les descriptions propres à un pays ou territoire donné.
- P.4. La présente norme [en projet] n'a pas préséance sur les textes légaux ou réglementaires qui régissent les audits d'états financiers dans un pays ou territoire donné.
- P.5. Si la présente norme [en projet] est utilisée dans le cadre de missions d'audit autres que celles mentionnées dans la Partie A, il est interdit à l'auditeur de déclarer dans son rapport qu'il s'est conformé à la norme ISA pour les EPC [en projet].

Référentiel d'information financière applicable

P.6. 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. Il peut arriver que des textes légaux ou réglementaires définissent les responsabilités de la direction et des responsables de la gouvernance en matière d'information financière. La présente norme [en projet] n'impose pas de responsabilités à la direction ni aux responsables de la gouvernance et elle n'a pas préséance sur les textes légaux ou réglementaires régissant leurs responsabilités. Néanmoins, la réalisation d'un audit conforme à la présente norme [en projet] 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.

Responsabilités de la direction et des responsables de la gouvernance à l'égard de la préparation des états financiers

L'étendue des responsabilités de la direction ou leur description peuvent différer d'un pays ou territoire à l'autre. En dépit de telles différences, la réalisation d'un audit conforme à la présente norme [en projet] repose sur le postulat de départ que la direction et, le cas échéant, les responsables de la gouvernance ont reconnu et compris qu'ils ont :

- la responsabilité de préparer les états financiers conformément au référentiel d'information financière applicable, ce qui implique, le cas échéant, leur présentation fidèle;
- 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;
- la responsabilité de fournir à l'auditeur un accès sans restriction à toutes les informations dont ils ont connaissance et qui sont pertinentes pour la préparation des états financiers, aux informations additionnelles que l'auditeur peut leur demander, ainsi qu'aux personnes, au sein de l'entité, auprès de qui il faut, selon l'auditeur, obtenir des éléments probants.
- P.7. Le référentiel d'information financière applicable comprend souvent des normes d'information financière établies par un organisme de normalisation autorisé ou reconnu. Il peut aussi inclure des exigences prévues dans 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.
- P.8. 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 compatibles avec les concepts du référentiel qui sous-tendent les exigences.
- P.9. Certains référentiels d'information financière reposent sur le principe d'image fidèle et d'autres sur l'obligation de conformité. La présente norme [en projet] concerne les deux types de référentiels. 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 :
 - 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 audelà 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.

L'audit d'états financiers

P.10. 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. La présente norme [en projet] exige 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.

P.11. L'assurance raisonnable correspond 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.

Limites inhérentes à l'audit

Le risque d'audit est fonction des risques d'anomalies significatives et du risque de non-détection. L'évaluation des risques d'anomalies significatives 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.

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 à la présente norme [en projet]. En conséquence, la découverte ultérieure d'une anomalie significative résultant de fraudes ou d'erreurs n'indique pas en soi que l'audit n'a pas été réalisé conformément à la présente norme [en projet]. Toutefois, les limites inhérentes à l'audit ne justifient pas que l'auditeur se satisfasse d'éléments probants non convaincants.

Format de la norme ISA pour les EPC [en projet]

P.12. La norme ISA pour les EPC [en projet] comprend :

- la Partie A (autorité), qui indique les circonstances dans lesquelles l'utilisation de la norme ISA pour les EPC [en projet] est interdite ou inappropriée ;
- la Partie 1, qui énonce les concepts fondamentaux et les principes généraux à appliquer tout au long de l'audit ;
- la Partie 2, qui énonce les exigences générales en matière d'éléments probants et de documentation, ainsi que l'objectif général de l'audit ;
- la Partie 3, qui énonce les obligations et les responsabilités de l'auditeur et de l'associé responsable de la mission en ce qui concerne la gestion de la qualité d'un audit d'EPC ;
- les Parties 4 à 9, qui traitent des différentes étapes d'une mission d'audit et énoncent les exigences détaillées relatives à l'audit. Chacune de ces parties comporte aussi, s'il y a lieu, des exigences particulières en matière de communication et de documentation ;
- les annexes, qui comprennent un glossaire des termes utilisés dans la norme [en projet], des explications sur les assertions, un exemple de lettre de mission, un exemple de lettre d'affirmation ainsi que d'autres ressources complémentaires utiles à l'application des exigences énoncées dans la norme [en projet].

P.13. Chaque partie contient :

- un encadré dans lequel se trouvent des paragraphes d'introduction qui présentent le contenu et le champ d'application de la partie (mais qui n'imposent pas d'obligations supplémentaires à l'auditeur);
- un ou des objectifs, qui font le lien entre les exigences de la partie et l'objectif général de l'audit;
- des exigences auxquelles il faut satisfaire, sauf lorsque leur application est conditionnelle et que la condition n'est pas remplie. Toutes les exigences sont numérotées en fonction de la partie pertinente (par exemple, A.1, A.2, et ainsi de suite dans la Partie A, et 1.1.1, 1.1.2, etc., dans la Partie 1). Les exigences sont signalées par l'emploi du verbe « devoir » ;
- des commentaires explicatifs essentiels (CEE), qui donnent des précisions sur une soussection ou sur une exigence en particulier. Tous les CEE sont écrits en italique, dans des encadrés bleus. Il en existe deux types : les CEE introductifs généraux, qui figurent en début de section et qui servent à situer le contexte, et les CEE spécifiques, qui se rapportent directement à l'exigence qui les précède.
- P.14. Des définitions, qui précisent le sens donné à certains termes dans la présente norme [en projet], se trouvent dans le glossaire de l'Annexe 1⁴¹. Ces définitions visent à faciliter l'application et l'interprétation uniformes des exigences, mais ne sont pas censées avoir préséance sur les définitions qui ont pu être établies à d'autres fins dans un texte légal ou réglementaire. Sauf indication contraire, les termes définis ont le même sens dans toute la norme [en projet].

Ressources complémentaires ne faisant pas autorité

P.15. Il est possible que l'IAASB publie des documents préparés par ses permanents et d'autres ressources ne faisant pas autorité pour faciliter la mise en œuvre de la norme ISA pour les EPC [en projet].

Entités du secteur public

- P.16. Les missions réalisées dans le secteur public sont également visées par la présente norme [en projet] lorsque les critères énoncés dans la Partie A sont remplis. 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 réalisé conformément à la présente norme [en projet], peuvent avoir une incidence sur les responsabilités de l'auditeur du secteur public. La présente norme [en projet] ne traite 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 du secteur public.
- P.17. Dans le secteur public, c'est le cadre légal et réglementaire du pays ou territoire 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

Les définitions de la présente norme [en projet] concordent avec celles des Normes internationales d'audit (normes ISA), qui se trouvent dans le glossaire du Manuel de l'IAASB – Volume 1. Le glossaire de l'Annexe 1 comporte aussi d'autres termes pertinents tirés du glossaire du Manuel de l'IAASB qui ne sont pas définis dans les normes ISA, mais qui y sont utilisés.

- 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 selon les Normes comptables internationales du secteur public, ou une méthode hybride.
- P.18. Dans le secteur public, la structure de propriété de l'entité peut ne pas être aussi pertinente 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.
- P.19. Des considérations propres aux entités du secteur public sont incluses dans les CEE lorsque cela est pertinent.

Mise à jour de la norme ISA pour les EPC [en projet]

P.20. L'IAASB prévoit de proposer périodiquement des modifications à apporter à la norme ISA pour les EPC. Dans le cadre des projets de révision ou d'élaboration de normes ISA, il prendra en considération l'incidence sur la norme ISA pour les EPC [en projet] et déterminera à quel point il est urgent d'apporter des modifications à cette norme [en projet]. Chaque fois qu'il élaborera un exposésondage afin de proposer l'apport de modifications à la norme ISA pour les EPC [en projet], l'IAASB tiendra compte des questions particulières qui auront été portées à son attention quant à l'application de celle-ci. L'IAASB s'attend à ce que le délai entre la publication et l'entrée en vigueur des modifications apportées à la norme ISA pour les EPC soit d'au moins 18 mois.



A. Autorité de la Norme internationale d'audit applicable aux audits d'états financiers d'entités peu complexes [en projet]

- A.1. La Partie A établit l'autorité de la norme ISA pour les EPC [en projet] en énonçant les interdictions spécifiques et les caractéristiques qualitatives qui permettent de déterminer les cas où il n'est pas approprié d'utiliser cette norme [en projet] pour l'audit des états financiers d'une EPC. Les exigences de la présente norme [en projet] ont été proportionnées à la nature et aux circonstances habituelles d'un audit d'EPC (autrement dit, elles ne sont pas adaptées aux questions ni aux circonstances complexes).
- A.2. Il est interdit d'utiliser la norme ISA pour les EPC [en projet] dans le cadre d'audits qui ne sont pas des audits d'états financiers d'EPC. Si la norme ISA pour les EPC [en projet] est utilisée pour une mission d'audit qui n'entre pas dans son champ d'application prévu, le fait pour l'auditeur de se conformer à ses exigences ne lui permettra pas d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour étayer une opinion exprimée sous forme d'assurance raisonnable.

Restrictions d'utilisation de la norme ISA pour les EPC [en projet]

- A.3. Il y a deux sortes de restrictions d'utilisation de la norme ISA pour les EPC [en projet] :
 - les interdictions qui empêchent l'utilisation de la norme ISA pour les EPC [en projet] quant à certaines catégories d'entités (les « interdictions expresses »);
 - les caractéristiques qualitatives d'une entité qui font qu'on ne peut pas utiliser la norme ISA pour les EPC [en projet] pour l'audit de ses états financiers.
- A.4. La présente section explique les restrictions d'utilisation de la norme ISA pour les EPC [en projet]. Le document *Indications complémentaires sur l'autorité de la norme* (que l'on peut consulter à partir de la page de l'exposé-sondage sur le projet de norme ISA pour les EPC) traite de façon plus détaillée des questions qui peuvent être utiles pour déterminer s'il convient d'utiliser la norme ISA pour les EPC [en projet].

Interdictions expresses

- A.5. Les entités qui présentent des caractéristiques liées à l'intérêt public peuvent, de fait ou en apparence, comporter un degré élevé de complexité et il est donc expressément interdit d'utiliser la norme ISA pour les EPC [en projet] pour auditer leurs états financiers.
- A.6. Le paragraphe A.7 énumère les cas et catégories d'entités pour lesquels l'utilisation de la présente norme [en projet] est expressément interdite. Ceux indiqués aux alinéas A.7 a), b) et d) font l'objet d'une interdiction absolue et ne peuvent pas être modifiés. Une autorité législative, une autorité de réglementation ou un organisme local compétent ayant le pouvoir d'établir des normes peut modifier les catégories d'entités décrites à l'alinéa A.7 c), mais ne peut pas en éliminer. Il est ainsi possible d'ajouter une catégorie d'entités à la liste des interdictions, de créer dans une catégorie des souscatégories pour lesquelles l'utilisation de la norme [en projet] est permise, ou encore de définir des seuils quantitatifs au-delà desquels l'utilisation de la norme [en projet] est interdite. L'autorité législative, l'autorité de réglementation ou l'organisme local compétent ayant le pouvoir d'établir des normes qui apporte des changements aux interdictions peut par la suite éliminer ou modifier ces changements.

- A.7. La norme ISA pour les EPC [en projet] ne doit pas être utilisée dans les cas suivants :
 - e) un texte légal ou réglementaire :
 - soit interdit expressément l'utilisation de la norme ISA pour les EPC [en projet] (c'est-àdire que l'utilisation de la norme [en projet] n'est pas permise dans le pays ou territoire concerné),
 - ii) soit prescrit l'utilisation de normes d'audit autres que la norme ISA pour les EPC [en projet] pour les audits d'états financiers dans le pays ou territoire concerné ;
 - f) l'entité est une entité cotée ;
 - g) l'entité répond à l'un des critères suivants⁴² :
 - i) l'une de ses fonctions principales est de recevoir des dépôts de membres du public,
 - ii) l'une de ses fonctions principales est d'assurer des membres du public,
 - iii) sa fonction est de fournir des avantages postérieurs à l'emploi,
 - iv) sa fonction est d'agir à titre de structure de placement collectif et elle offre des instruments financiers rachetables à des membres du public,
 - v) elle appartient à une catégorie d'entités pour laquelle l'utilisation de la norme ISA pour les EPC [en projet] est expressément interdite par une autorité législative, une autorité de réglementation ou un organisme local compétent ayant le pouvoir d'établir des normes dans le pays ou territoire concerné;
 - h) l'audit est un audit d'états financiers de groupe⁴³.

Caractéristiques qualitatives

- A.8. Même lorsque les interdictions énoncées au paragraphe A.7 ne s'appliquent pas à la mission, il n'est pas approprié d'utiliser la norme ISA pour les EPC [en projet] pour l'audit des états financiers d'une entité s'il existe :
 - des questions ou circonstances complexes se rapportant à la nature et à l'ampleur des activités commerciales, de l'exploitation, ainsi que des opérations et événements connexes de l'entité qui sont pertinents pour la préparation des états financiers;
 - des sujets, des thèmes et des questions qui accroissent le niveau de complexité ou qui indiquent la présence d'un niveau de complexité élevé, par exemple en ce qui concerne la propriété ou la structure de gouvernance de l'entité, ou encore les politiques, les procédures ou les processus qu'elle a adoptés.

Ces éléments indiquent la présence de questions ou de circonstances pour lesquelles la norme ISA pour les EPC [en projet] n'a pas été conçue.

Voir les paragraphes 51 à 63 des notes explicatives qui accompagnent l'exposé-sondage.

Comme le mentionne la norme ISA 600 (révisée) [en projet], Audits d'états financiers de groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composantes) – Considérations particulières, les états financiers de groupe sont des états financiers qui incluent les informations financières de plus d'une entité ou unité du fait d'un processus de consolidation. Le terme « processus de consolidation » ne s'entend pas seulement de la préparation d'états financiers consolidés conformément au référentiel d'information financière applicable, mais aussi de la présentation d'états financiers combinés et du regroupement d'informations financières concernant des entités ou des unités telles que des succursales ou des divisions. Cette définition pourrait être modifiée dans la version définitive de la norme ISA 600 (révisée). Voir les paragraphes 62 et 63 ainsi que la Section 5 des notes explicatives qui accompagnent l'exposé-sondage pour en savoir plus sur les questions liées aux audits de groupe.

- A.9. En vertu du paragraphe A.8, l'utilisation de la norme ISA pour les EPC [en projet] n'est pas appropriée pour l'audit des états financiers d'une entité qui présente l'une ou plusieurs des caractéristiques suivantes :
 - les activités commerciales, le modèle d'entreprise ou le secteur d'activité de l'entité entraînent des risques généralisés qui augmentent le niveau de complexité de l'audit – par exemple, l'entité mène des activités dans des marchés nouveaux ou émergents ou est en phase de démarrage;
 - la structure organisationnelle de l'entité n'est pas relativement simple par exemple :
 - la structure qu'utilise l'entité pour mener ses activités commerciales comporte de multiples niveaux et voies hiérarchiques, ce qui fait que le processus d'information financière met à contribution un grand nombre de personnes,
 - il y a, dans la structure, des entités ou des accords inhabituels, comme des entités ad hoc, des coentreprises complexes, des opérations de financement hors bilan ou d'autres accords de financement complexes;
 - les structures de propriété ou de surveillance sont complexes ;
 - les activités de l'entité sont très réglementées ou font l'objet d'une surveillance étroite des autorités de réglementation – par exemple, l'entité est assujettie à des exigences prudentielles;
 - les opérations sont complexes ou le système d'information et les processus connexes pertinents au regard des états financiers de l'entité sont complexes, de telle sorte que la collecte et le traitement des données impliquent une comptabilité ou des calculs complexes;
 - l'environnement informatique ou les systèmes informatiques de l'entité sont complexes par exemple, l'environnement et les processus informatiques reposent sur l'utilisation d'applications informatiques très personnalisées ou fortement intégrées et nécessitent que l'entité fasse appel à des employés ou à des fournisseurs de services externes possédant des compétences en développement de logiciels et en maintenance d'environnement informatique pour en assurer le bon fonctionnement;
 - les estimations comptables de l'entité comportent un degré élevé d'incertitude d'estimation, ou la base d'évaluation nécessite 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.

Cette liste n'est pas exhaustive : il peut y avoir d'autres points à prendre en compte. Par ailleurs, il est possible qu'individuellement, l'une ou l'autre des caractéristiques qualitatives ne soit pas suffisante pour déterminer si l'utilisation de la norme ISA pour les EPC [en projet] est appropriée ou non dans les circonstances. Il y a donc lieu de considérer les points mentionnés dans la liste à la fois individuellement et en association avec d'autres. Le fait qu'une entité présente l'une des caractéristiques n'exclut pas nécessairement l'utilisation de la norme ISA pour les EPC [en projet] pour cette entité. Bien que l'exercice du jugement professionnel soit nécessaire pour déterminer si l'utilisation de la norme ISA pour les EPC [en projet] est appropriée, lorsqu'il existe une incertitude quant à savoir si l'audit constitue un audit d'états financiers d'une EPC, l'utilisation de cette norme [en projet] n'est pas appropriée.

Responsabilités des autorités législatives, des autorités de réglementation ou des organismes locaux compétents

- A.10. Il appartient aux autorités législatives, aux autorités de réglementation ou aux organismes locaux compétents ayant le pouvoir d'établir des normes (tels que les autorités de réglementation, les organismes de surveillance, les normalisateurs nationaux ou les organisations professionnelles comptables) de décider de rendre obligatoire ou de permettre l'utilisation des normes internationales de l'IAASB dans chaque pays ou territoire. Ce principe s'applique tant aux normes ISA qu'à la norme ISA pour les EPC [en projet].
- A.11. Dans le cadre des processus locaux d'adoption et de mise en œuvre, les autorités législatives, les autorités de réglementation ou les organismes locaux compétents ayant le pouvoir d'établir des normes peuvent :
 - a) modifier, sans en éliminer aucune, les catégories d'entités décrites aux sous-alinéas A.7 c)i) à iv), par exemple en définissant des critères quantitatifs pour une catégorie existante ou en y apportant d'autres changements, comme le prévoit le paragraphe A.6;
 - b) restreindre davantage l'utilisation de la norme [en projet], comme le prévoit le sousalinéa A.7 c)v), en ajoutant une ou plusieurs catégories d'entités ou en définissant des critères fondés sur une taille maximale (qui peut notamment être déterminée en fonction du montant des produits, des actifs ou du nombre de salariés).

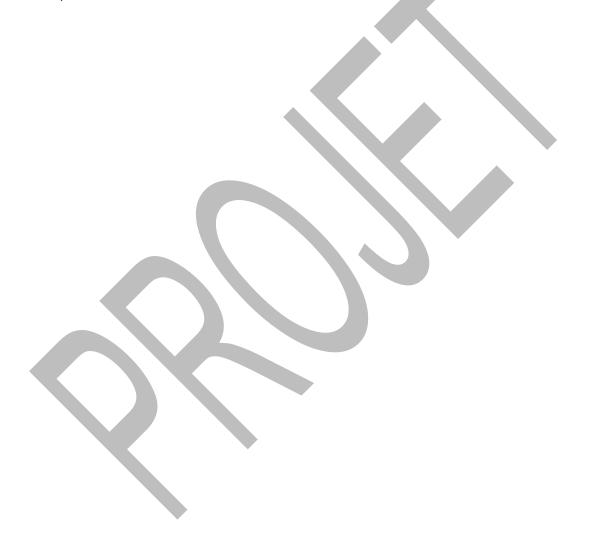
Il faut alors prendre en considération les interdictions expresses et les caractéristiques qualitatives, ainsi que les besoins propres au pays ou territoire concerné. Pour déterminer l'utilisation permise de la norme [en projet] dans un pays ou territoire donné, il peut être utile de consulter le document *Indications complémentaires sur l'autorité de la norme*.

Cabinets et auditeurs

- A.12. Chaque cabinet a la responsabilité d'établir des politiques ou des procédures relatives à l'utilisation permise de la norme ISA pour les EPC [en projet] par ses équipes de mission⁴⁴. Pour ce faire, il prend en considération les interdictions expresses concernant l'utilisation de la norme [en projet] énoncées au paragraphe A.7, toute modification ou restriction supplémentaire adoptée dans le pays ou territoire concerné, ainsi que les caractéristiques qualitatives mentionnées aux paragraphes A.8 et A.9. Le cabinet peut aussi adopter des restrictions supplémentaires concernant les catégories d'entités pour lesquelles ses équipes de mission peuvent utiliser la norme ISA pour les EPC [en projet].
- A.13. Lorsqu'il met en œuvre les procédures établies par le cabinet en ce qui concerne l'acceptation et le maintien de relations clients et de missions spécifiques et qu'il s'acquitte de ses responsabilités en la matière, l'associé responsable de la mission doit déterminer que l'audit constitue un audit d'EPC conformément à la Partie A afin de pouvoir utiliser la norme ISA pour les EPC [en projet] (voir le paragraphe 4.2.1 dans la Partie 4). À cette fin, l'associé responsable de la mission prend en considération :

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, paragraphes 24 à 27 et 30.

- la liste des entités pour lesquelles l'utilisation de la norme [en projet] est expressément interdite dans le pays ou territoire concerné ;
- les caractéristiques qualitatives (voir les paragraphes A.8 et A.9);
- les politiques ou procédures du cabinet.
- A.14. Le document *Indications complémentaires sur l'autorité de la norme* peut s'avérer utile au niveau du cabinet, pour l'élaboration de politiques ou de procédures relatives à l'utilisation de la norme ISA pour les EPC [en projet], ainsi qu'au niveau de la mission, pour aider l'associé responsable de la mission à déterminer si l'utilisation de la norme [en projet] est appropriée dans le cadre d'une mission d'audit en particulier.



1. Concepts fondamentaux, principes généraux et exigences générales

Contenu de la présente partie

La Partie 1 établit :

- la date d'entrée en vigueur de la norme [en projet] ;
- les règles de déontologie pertinentes et les exigences en matière de gestion de la qualité au niveau du cabinet ;
- les objectifs généraux de l'auditeur. Chaque partie de la norme [en projet] comprend des objectifs se rapportant à la planification et à la réalisation de l'audit et relie les exigences qu'elle énonce aux objectifs généraux de l'auditeur. Les objectifs qui y sont définis aident l'auditeur à comprendre les résultats attendus des procédures mentionnées dans la partie en question ;
- les concepts fondamentaux, les principes généraux et les exigences générales applicables à la mission, dont l'esprit critique et le jugement professionnel;
- les exigences générales à l'égard de la fraude, des textes légaux ou réglementaires, des parties liées et de la communication avec la direction et, le cas échéant, les responsables de la gouvernance;
- les exigences générales en matière de communication qui s'appliquent à toutes les parties de la norme [en projet]. Il se peut que certaines parties comportent des exigences de communication spécifiques.

Champ d'application de la présente partie

Les concepts, les principes et les exigences générales énoncés dans cette partie s'appliquent tout au long de la mission d'audit.

1.1. Date d'entrée en vigueur

1.1.1. La présente norme [en projet] s'applique aux audits d'états financiers des périodes ouvertes à compter du [XXX].

Dans la mesure où les textes légaux ou réglementaires ne l'interdisent pas, l'auditeur est autorisé à appliquer la présente norme [en projet] avant la date d'entrée en vigueur qui s'y trouve précisée.

1.2. Règles de déontologie pertinentes et gestion de la qualité au niveau du cabinet

Règles de déontologie pertinentes relatives à l'audit d'états financiers

1.2.1. L'auditeur doit se conformer aux règles de déontologie (y compris celles qui ont trait à l'indépendance) applicables aux missions d'audit d'états financiers.

Gestion de la qualité au niveau du cabinet

La responsabilité des systèmes de gestion de la qualité, y compris les politiques ou procédures, incombe au cabinet. La norme ISQM 1⁴⁵ s'applique à tous les cabinets qui réalisent des audits. La présente norme [en projet] 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.

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.

La norme ISQM 2⁴⁶ s'applique lorsque les politiques ou procédures établies par le cabinet conformément à la norme ISQM 1 exigent une revue de la qualité de la mission. Elle porte sur la désignation et les critères de qualification du responsable de la revue de la qualité de la mission, ainsi que sur la réalisation et la documentation de cette revue.

1.3. Objectifs généraux de l'auditeur

- 1.3.1. L'auditeur qui réalise un audit d'états financiers en utilisant la norme ISA pour les EPC [en projet] 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, afin 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 la norme ISA pour les EPC [en projet] en fonction de ses constatations.
- 1.3.2. L'intégralité du texte de la norme ISA pour les EPC [en projet] est pertinente pour la compréhension des objectifs particuliers de la norme [en projet] et une bonne application de ses exigences.
- 1.3.3. Afin d'atteindre ses objectifs généraux, l'auditeur doit, dans la planification et la réalisation de son audit, se reporter aux objectifs particuliers des parties pertinentes pour :
 - a) déterminer s'il lui faut mettre en œuvre des procédures d'audit en plus de celles qu'exige la partie pertinente pour atteindre les objectifs particuliers de la présente norme [en projet] ;
 - b) évaluer si les éléments probants obtenus sont suffisants et appropriés.

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 :

- évaluer s'il a obtenu, ou s'il obtiendra, des éléments probants complémentaires pertinents;
- 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.
- 1.3.4. Lorsqu'un objectif particulier défini dans une partie ne peut être atteint, l'auditeur doit évaluer si cela l'empêche d'atteindre ses objectifs généraux et, par conséquent, l'oblige :
 - a) à modifier les termes et conditions de la mission, et à réaliser l'audit et délivrer son rapport conformément aux Normes internationales d'audit ;
 - b) 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.

1.4. Concepts fondamentaux et principes généraux de la réalisation d'un audit

1.4.1. L'auditeur doit se conformer à toutes les exigences pertinentes, à moins que le paragraphe 1.4.3 ne s'applique. Une exigence est pertinente pour l'audit lorsque la situation visée par l'exigence existe.

Norme ISQM 2, Revues de la qualité des missions.

- 1.4.2. Pour pouvoir se déclarer en conformité avec la norme ISA pour les EPC [en projet] dans son rapport, l'auditeur doit s'être conformé à toutes les exigences pertinentes de la norme [en projet], sauf dans les situations mentionnées au paragraphe 1.4.3.
- 1.4.3. Dans des situations exceptionnelles, l'auditeur peut juger nécessaire de déroger à une exigence pertinente. L'auditeur doit alors mettre en œuvre des procédures de remplacement pour atteindre l'objectif de 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 de l'exigence.

Jugement professionnel

1.4.4. L'auditeur doit exercer son jugement professionnel lorsqu'il planifie et réalise l'audit.

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 de la présente norme 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 trait distinctif du jugement professionnel attendu d'un auditeur consiste en ce qu'il est exercé par un auditeur qui, grâce à sa formation, à ses connaissances et à son expérience, possède les compétences nécessaires pour poser des jugements raisonnables.

L'exercice du jugement professionnel, en quelque cas particulier que ce soit, repose sur les faits et les circonstances connus de l'auditeur.

Les jugements professionnels importants qu'il a fallu porter pour tirer des conclusions sur les questions importantes apparues au cours de l'audit doivent être consignés conformément aux exigences de la Partie 2 de la présente norme [en projet].

Esprit critique

- 1.4.5. 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.
- 1.4.6. L'auditeur doit concevoir et mettre en œuvre les procédures en évitant tout parti pris qui favoriserait l'obtention d'éléments probants corroborants ou l'exclusion d'éléments probants contradictoires.

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'exige la présente norme [en projet].

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, le cas échéant, des responsables de la

gouvernance. Elle consiste également à se demander si les éléments probants obtenus sont suffisants et appropriés compte tenu des circonstances.

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, le cas échéant, 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.

1.5. Fraude

La responsabilité première de prévenir et de détecter les fraudes incombe à la direction et, le cas échéant, aux responsables de la gouvernance de l'entité. Bien que la notion juridique de fraude soit très large, aux fins de la présente norme [en projet], l'auditeur n'est concerné que par les fraudes entraînant des anomalies significatives dans les états financiers.

Il incombe à l'auditeur qui réalise un audit conformément à la présente norme [en projet] 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. Le risque de non-détection d'une anomalie significative résultant d'une fraude est plus élevé que le risque de non-détection d'une anomalie significative résultant d'une erreur, même si l'audit est bien planifié et réalisé conformément à la présente norme [en projet], 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.

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. 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.

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 [en projet] 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.

1.5.1. L'auditeur doit tenir compte du risque de fraude lorsqu'il s'agit :

d'identifier et d'évaluer les risques d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs. Pour ce faire, l'auditeur doit évaluer si les informations qu'il a obtenues lors de la mise en œuvre des procédures d'identification et d'évaluation des risques et des activités connexes indiquent la présence d'un ou de plusieurs facteurs de risque de fraude⁴⁷;

⁴⁷ L'Annexe 3 décrit les facteurs de risque de fraude pertinents pour les entités peu complexes.

- b) de concevoir et de mettre en œuvre des réponses adaptées à son évaluation des risques d'anomalies significatives, y compris des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes, afin d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés;
- c) de répondre de manière appropriée aux cas de fraudes avérées ou suspectées identifiés au cours de l'audit.

Considérations propres aux entités du secteur public

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.

Impossibilité de poursuivre la mission

1.5.2. 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 déterminer quelles sont ses obligations professionnelles et légales dans les circonstances ou se demander s'il est approprié de démissionner, lorsqu'il lui est possible de démissionner selon les textes légaux ou réglementaires applicables.

Considérations propres aux entités du secteur public

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.

1.6. Textes légaux ou réglementaires

Il incombe à la direction, sous la surveillance des responsables de la gouvernance, le cas échéant, de veiller à ce que l'entité exerce ses activités conformément aux dispositions applicables des textes légaux ou réglementaires, y compris celles qui déterminent les montants et les informations à fournir dans ses états financiers.

Les exigences de la présente norme [en projet] 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 ou 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 ou réglementaires. Dans un audit d'états financiers, l'auditeur s'intéresse aux cas où la non-conformité aux textes légaux ou réglementaires donne lieu à des anomalies significatives dans les états financiers. À cet égard, les responsabilités qui lui incombent concernent la conformité à deux catégories de textes légaux ou réglementaires, soit :

- a) les dispositions des textes légaux ou 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 ou réglementaires ayant trait à la fiscalité et aux régimes de retraite) ;
- b) les autres textes légaux ou 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) – ce qui signifie que la non-conformité à de tels textes légaux ou réglementaires pourrait avoir une incidence significative sur les états financiers.

- 1.6.1. Tout au long de la mission, l'auditeur doit demeurer attentif à la possibilité que la mise en œuvre de procédures d'audit l'amène à relever des cas avérés ou suspectés de non-conformité aux textes légaux ou réglementaires.
- 1.6.2. En l'absence de cas identifiés ou suspectés de non-conformité aux textes légaux ou réglementaires, l'auditeur n'est pas tenu de mettre en œuvre d'autres procédures d'audit que celles exigées par la présente norme [en projet] pour ce qui concerne la conformité de l'entité aux textes légaux ou réglementaires.

Considérations propres aux entités du secteur public

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.

Signalement à une autorité compétente extérieure à l'entité

- 1.6.3. Si l'auditeur a identifié ou suspecte un cas de non-conformité aux textes légaux ou réglementaires ou un cas de fraude, il doit déterminer si les textes légaux ou réglementaires ou les règles de déontologie pertinentes :
 - 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.

La communication des cas identifiés ou suspectés de non-conformité aux textes légaux ou réglementaires ou de fraude à une autorité compétente extérieure à l'entité peut être requise ou appropriée dans certaines circonstances, pour les raisons suivantes :

- 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;
- les textes légaux ou réglementaires ou les règles de déontologie pertinentes accordent le droit à l'auditeur de procéder à cette communication.

1.7. Parties liées

- 1.7.1. Tout au long de la mission, l'auditeur doit demeurer attentif :
 - a) aux informations sur des parties liées de l'entité, y compris aux circonstances associées à l'existence d'une partie liée exerçant une influence dominante ;
 - aux accords et aux autres informations pouvant indiquer l'existence 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, ainsi qu'aux opérations importantes qui sortent du cadre normal des activités de l'entité.

De nombreuses opérations avec les parties liées sont conclues dans le cadre normal des activités. Elles peuvent alors ne pas donner lieu à des risques d'anomalies significatives dans les états financiers plus

élevés que ceux découlant d'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 des risques d'anomalies significatives dans les états financiers plus élevés que ceux découlant d'opérations avec des parties non liées. 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.

Bon nombre de 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. Même si le référentiel d'information financière applicable ne contient pas de telles exigences, il est néanmoins nécessaire que l'auditeur acquière une compréhension des relations et opérations de l'entité avec les parties liées qui lui permet de déterminer si les états financiers donnent une image fidèle et ne sont pas trompeurs.

1.8. Exigences générales en matière de communication avec la direction et les responsables de la gouvernance

- 1.8.1. L'auditeur doit déterminer quelles sont la ou les personnes dans la structure de gouvernance de l'entité avec lesquelles il convient de communiquer.
- 1.8.2. L'auditeur doit communiquer en temps opportun avec la direction et les responsables de la gouvernance, lorsqu'ils ne sont pas membres de la direction.

Les structures de gouvernance varient d'un pays à l'autre et d'une entité à l'autre, étant notamment déterminées par des contextes culturels et juridiques différents, ainsi que par la taille et le mode de propriété de l'entité. 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.

Lorsque les responsables de la gouvernance ne sont pas membres de la direction, les exigences de communication avec les responsables de la gouvernance s'appliquent aussi à la direction et, par conséquent, il convient de communiquer avec les deux groupes.

Dans certains cas, il peut être difficile de déterminer avec qui il convient de communiquer, notamment dans certaines entités familiales, certains organismes sans but lucratif et certaines entités du secteur public (par exemple, lorsque la structure de gouvernance n'est pas définie). En pareil cas, il peut être nécessaire que l'auditeur s'entretienne et s'entende avec la direction ou le donneur de mission pour identifier la ou les personnes avec qui il convient de communiquer.

1.8.3. Des exigences spécifiques en matière de communication sont précisées un peu partout dans la présente norme [en projet]. L'auditeur doit exercer son jugement professionnel lorsqu'il détermine la forme, le calendrier et le contenu général des communications avec la direction et, le cas échéant, les responsables de la gouvernance. Pour établir la forme des communications, l'auditeur doit tenir compte :

- a) des exigences légales concernant les communications ;
- b) de l'importance des guestions à communiquer.

Le calendrier approprié des communications varie selon les circonstances de l'audit. Il peut dépendre de l'importance et de la nature de la question, ainsi que des mesures que devraient prendre les responsables de la gouvernance.

- 1.8.4. Dans certains cas, tous les responsables de la gouvernance participent à la gestion de l'entité, par exemple lorsqu'une EPC est dirigée par un propriétaire unique et que personne d'autre n'est investi de fonctions de gouvernance. En pareil cas, lorsque certaines questions à communiquer selon la présente norme [en projet] 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. 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.
- 1.8.5. Lorsque les réponses de la direction et, le cas échéant, des responsables de la gouvernance à ses demandes d'informations au sujet d'une question particulière sont incohérentes, l'auditeur doit procéder à des investigations sur ces incohérences.
- 1.8.6. 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.

Considérations propres aux entités du secteur public

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.

Communications avec les responsables de la gouvernance portant spécifiquement sur la fraude

- 1.8.7. À moins que les textes légaux ou réglementaires ne l'interdisent, l'auditeur doit communiquer dès que possible avec les responsables de la gouvernance s'il détecte ou soupçonne une fraude impliquant :
 - a) la direction, sauf si les responsables de la gouvernance participent à la gestion de l'entité ;
 - b) des employés ayant un rôle important dans le système de contrôle interne de l'entité ;
 - c) d'autres personnes, dès lors que la fraude est à l'origine d'une anomalie significative dans les états financiers.
- 1.8.8. S'il soupçonne une fraude impliquant la direction, l'auditeur doit s'entretenir avec les responsables de la gouvernance de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures d'audit nécessaires pour achever la mission.

2. Éléments probants et documentation

Contenu de la présente partie

La Partie 2 décrit les exigences applicables tout au long de l'audit pour ce qui concerne :

- les éléments probants ;
- la documentation. Il se peut que certaines parties comportent d'autres exigences spécifiques en matière de documentation.

Champ d'application de la présente partie

Les exigences énoncées dans cette partie s'appliquent tout au long de la mission d'audit.

2.1. Objectifs

- 2.1.1. Les objectifs de l'auditeur sont :
 - a) 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;
 - b) de préparer une documentation qui constitue un dossier suffisant et approprié des éléments qui permettent d'étayer son rapport et qui atteste que l'audit a été planifié et réalisé conformément à la norme ISA pour les EPC [en projet] et aux textes légaux ou réglementaires applicables.

2.2. Éléments probants suffisants et appropriés

- 2.2.1. 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.
- 2.2.2. 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.

Le caractère suffisant représente la dimension quantitative des éléments probants à recueillir et dépend de l'évaluation par l'auditeur du risque d'anomalies significatives (plus le risque sera élevé, plus il sera probable que la quantité d'éléments probants à obtenir soit grande), mais aussi de la qualité des éléments probants recueillis (meilleure sera la qualité, moins il sera probable que la quantité requise soit grande). Cependant, le fait de recueillir plus d'éléments probants ne compense pas nécessairement leur faible qualité.

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.

La plupart des travaux qu'effectue l'auditeur en vue de se former une opinion consistent à recueillir et à évaluer des éléments probants. 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.

2.3. Informations à utiliser comme éléments probants

Cumulatifs par nature, les éléments probants sont principalement obtenus au moyen des procédures mises en œuvre au cours de l'audit, mais ils peuvent également comprendre des informations obtenues d'autres sources, par exemple :

- les audits antérieurs (sous réserve que l'auditeur ait déterminé qu'il n'y a eu aucun changement);
- d'autres missions réalisées pour le client ;
- les procédures de gestion de la qualité établies par le cabinet en ce qui concerne l'acceptation et le maintien de relations client et de missions spécifiques.

Les éléments probants peuvent provenir de sources internes ou externes à l'entité (les documents comptables de l'entité sont une source importante d'éléments probants) ou encore des travaux d'un expert choisi par la direction. Ils comprennent à la fois les informations qui étayent et corroborent les assertions de la direction et les informations qui les contredisent.

Outils et techniques automatisés (OTA)

Dans la présente norme [en projet], les OTA s'entendent des processus informatisés qui se caractérisent par l'automatisation de méthodes et de procédures (par exemple, l'analyse de données au moyen de la modélisation et de la visualisation ou l'utilisation de drones pour l'observation ou l'inspection à distance de certains actifs).

Lorsqu'il applique la présente norme [en projet], l'auditeur peut concevoir et mettre en œuvre des procédures d'audit manuellement ou au moyen d'OTA, les deux modes étant efficaces. Quels que soient les outils et techniques utilisés, l'auditeur est tenu de se conformer aux exigences de la présente norme [en projet].

2.3.1. 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.

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 peut être affectée par l'orientation donnée aux tests à effectuer.

La fiabilité des informations à utiliser comme éléments probants 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. En général, elle augmente lorsque les informations sont obtenues de sources externes indépendantes de l'entité, sont recueillies directement par l'auditeur, proviennent d'un document original, plutôt que d'une copie, et sont écrites, plutôt que verbales. Toutefois, certaines circonstances peuvent avoir une incidence sur ces généralisations.

- 2.3.2. 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 ;
 - b) apprécier si les informations sont suffisamment précises et détaillées pour répondre à ses besoins.

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.

- 2.3.3. 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 et déterminer l'incidence sur le reste des éléments probants obtenus.
- 2.3.4. L'auditeur doit déterminer quelles sont les modifications à apporter aux procédures d'audit ou les procédures d'audit supplémentaires à mettre en œuvre si l'une ou l'autre des situations suivantes se présente :
 - a) les éléments probants obtenus d'une source sont incohérents avec ceux obtenus d'une autre source ;
 - b) l'auditeur a des doutes sur la fiabilité de certaines informations devant être utilisées comme éléments probants.

2.4. Procédures permettant l'obtention d'éléments probants

Les éléments probants sur lesquels s'appuie l'auditeur pour parvenir à des conclusions raisonnables qui serviront de fondement à son opinion sont obtenus par la conception et la mise en œuvre de procédures visant à identifier et à évaluer les risques d'anomalies significatives (voir la Partie 6) et de procédures d'audit complémentaires (voir la Partie 7).

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.

Outils et techniques automatisés

Le recours aux OTA peut faciliter ou même remplacer des tâches manuelles ou répétitives. En ce qui concerne l'obtention d'éléments probants, il peut y avoir des cas où l'auditeur détermine que le recours aux OTA pour la mise en œuvre de certaines procédures d'audit lui permettrait d'obtenir des éléments probants plus convaincants à l'égard de l'assertion testée. Dans d'autres cas, les procédures d'audit peuvent être mises en œuvre efficacement sans OTA.

Le recours aux OTA peut éventuellement entraîner des partis pris ou accroître le risque général qu'une confiance excessive soit accordée aux informations ou aux résultats obtenus au moyen des procédures d'audit mises en œuvre. Aussi puissants que soient ces outils, ils ne remplacent pas les connaissances et le jugement professionnel de l'auditeur. En outre, bien que l'auditeur puisse avoir

accès à un vaste éventail de données provenant de sources diverses (c'est-à-dire à une grande quantité de données), l'exercice de l'esprit critique demeure essentiel pour évaluer les éléments probants obtenus grâce aux données et aux résultats de l'utilisation des OTA.

2.5. Exigences générales en matière de documentation

La forme, le contenu et l'étendue de la documentation de l'audit dépendent de la nature et des circonstances de l'entité et des procédures mises en œuvre. La documentation de l'audit peut être sur support papier ou électronique. Il n'est pas nécessaire d'y inclure les projets de feuilles de travail et d'états financiers qui ont été remplacés par d'autres.

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.

Outils et techniques automatisés

La présente norme [en projet] ne fait pas de distinction entre les différents outils et les différentes techniques qu'un auditeur peut utiliser pour concevoir et mettre en œuvre des procédures d'audit (manuelles ou automatisées, par exemple) en ce qui concerne la documentation à constituer. Quels que soient les outils et techniques utilisés, l'auditeur est tenu de se conformer aux exigences pertinentes en matière de documentation.

- 2.5.1. Les éléments spécifiques à consigner sont précisés un peu partout dans la présente norme [en projet]. L'auditeur doit préparer en temps opportun une documentation qui soit suffisante pour permettre à un auditeur expérimenté et n'ayant pas jusqu'alors participé à la mission de comprendre :
 - a) la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit mises en œuvre conformément à la présente norme [en projet] et aux exigences des textes légaux et réglementaires applicables.
 Cela signifie notamment de consigner :
 - i) les caractéristiques distinctives des éléments spécifiques testés,
 - ii) l'identité de la ou des personnes qui ont réalisé les travaux et la date à laquelle ils ont été achevés,
 - iii) l'identité de la ou des personnes qui ont passé en revue les travaux d'audit effectués, ainsi que la date et l'étendue de cette revue, y compris les éléments qui ont été revus ;

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 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.

- 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.

Pour juger de l'importance d'une question, il faut exercer son jugement professionnel et procéder à une analyse objective des faits et circonstances. Les questions importantes peuvent inclure, par

exemple, les questions donnant lieu à des risques importants, les secteurs des états financiers susceptibles de comporter des anomalies significatives, les situations où l'auditeur a eu de la difficulté à mettre en œuvre les procédures d'audit nécessaires ou les constatations qui pourraient amener l'auditeur à modifier son opinion.

- 2.5.2. L'auditeur doit consigner les cas identifiés ou suspectés de non-conformité aux textes légaux ou réglementaires ainsi que les résultats de ses entretiens avec la direction et, le cas échéant, les responsables de la gouvernance et avec des tiers à l'entité.
- 2.5.3. Lorsque l'auditeur a identifié des informations qui ne concordent pas avec ses conclusions sur une question importante, il doit consigner dans son dossier la façon dont il a traité les incohérences.
- 2.5.4. Lorsque, dans des circonstances exceptionnelles, l'auditeur juge nécessaire de déroger à une exigence pertinente énoncée dans la présente norme [en projet], il doit indiquer dans son dossier comment les procédures d'audit de remplacement mises en œuvre ont permis d'atteindre le but de cette exigence et les raisons de la dérogation à celle-ci.

Documentation des communications

- 2.5.5. L'auditeur doit consigner dans la documentation de l'audit :
 - a) 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 ;
 - b) les entretiens avec la direction, les responsables de la gouvernance et d'autres personnes sur les questions importantes relatives à la non-conformité aux textes légaux ou réglementaires, ou à la fraude, y compris la façon dont on y a donné suite.
- 2.5.6. L'auditeur doit garder trace dans son dossier de ses entretiens avec la direction et, le cas échéant, 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.
- 2.5.7. Lorsque des questions dont la présente norme [en projet] 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.
- 2.5.8. Dans le cas des questions communiquées par écrit, l'auditeur doit conserver une copie de la communication dans la documentation de l'audit. Il n'est pas nécessaire que les communications écrites contiennent toutes les questions apparues au cours de l'audit.

3. Gestion de la qualité de la mission

Contenu de la présente partie

La Partie 3 établit les responsabilités en matière de gestion et d'atteinte de la qualité de la mission d'audit.

Champ d'application de la présente partie

Selon la norme ISQM 1, le cabinet a la responsabilité de concevoir, de mettre en place et de faire fonctionner un système de gestion de la qualité des audits d'états financiers destiné à lui fournir l'assurance raisonnable 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, et que les rapports de mission délivrés sont appropriés aux circonstances. Dans le cadre du système de gestion de la qualité du cabinet, l'équipe de mission, dirigée par l'associé responsable de la mission, a les responsabilités suivantes :

- mettre en œuvre les réponses du cabinet aux risques liés à la qualité qui s'appliquent à la mission d'audit, en utilisant les informations communiquées par le cabinet ou obtenues de celui-ci ;
- déterminer, compte tenu de la nature et des circonstances de la mission, si des réponses complémentaires à celles prévues dans les politiques ou procédures du cabinet sont nécessaires au niveau de la mission ;
- 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.

Les exigences de la présente partie s'appliquent tout au long de la mission d'audit.

3.1. Objectif

- 3.1.1. 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 conformément à la norme ISA pour les EPC
 [en projet] ainsi qu'aux règles de déontologie pertinentes et aux exigences légales et réglementaires applicables;
 - b) que le rapport de l'auditeur qu'il a délivré est approprié aux circonstances.

3.2. Responsabilités de l'associé responsable de la mission

Responsabilités en matière de leadership pour la gestion et l'atteinte de la qualité

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.

3.2.1. 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. Ce faisant, il 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 aux circonstances.

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.
- 3.2.2. 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 :
 - 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.

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 3.2.1 et 3.2.2 ci-dessus, 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. 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 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, lorsque l'équipe de mission compte peu de membres, d'interagir directement avec eux et de donner l'exemple pour obtenir leur adhésion à la culture souhaitée.

- 3.2.3. S'il confie la conception et la mise en œuvre de procédures, l'exécution de tâches ou la prise de mesures à d'autres membres de l'équipe de mission, l'associé responsable de la mission doit néanmoins assumer la responsabilité globale de la gestion et de l'atteinte de la qualité, et ce, en assurant la direction et la supervision de ces membres de l'équipe de mission, ainsi que la revue de leurs travaux.
- 3.2.4. Pour assumer la responsabilité globale de la gestion et de l'atteinte de la qualité en assurant la direction, la supervision et la revue des travaux, l'associé responsable de la mission doit déterminer que la nature, le calendrier et l'étendue de cette direction, de cette supervision et de cette revue sont adaptés à la nature et aux circonstances de la mission et aux ressources qui y sont affectées,

conformément aux politiques ou procédures connexes du cabinet, à la présente norme [en projet], aux règles de déontologie pertinentes et aux exigences réglementaires.

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;
- l'évaluation des risques d'anomalies significatives. 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.

Règles de déontologie pertinentes

- 3.2.5. Tout au long de la mission d'audit, l'associé responsable de la mission doit :
 - a) 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 relatives à l'identification et à l'évaluation des menaces pour la conformité aux règles de déontologie pertinentes, et aux réponses à ces menaces;
 - b) demeurer attentif, en ayant recours à l'observation, à l'inspection de la documentation de l'audit et à des demandes d'informations si nécessaire, aux signes de manquement aux règles de déontologie pertinentes par les membres de l'équipe de mission.
- 3.2.6. Si l'associé responsable de la mission prend connaissance de faits indiquant l'existence d'une menace pour la conformité aux règles de déontologie pertinentes ou le non-respect de celles-ci, il doit prendre les mesures qui sont appropriées dans les circonstances, notamment :
 - a) suivre les politiques ou procédures du cabinet pour évaluer la menace ;
 - b) consulter d'autres membres du cabinet.

Autres responsabilités de l'associé responsable de la mission

- 3.2.7. L'associé responsable de la mission doit, compte tenu de la nature et des circonstances de l'audit et des politiques ou procédures connexes du cabinet, déterminer que :
 - a) des ressources suffisantes et appropriées sont affectées à la mission ou mises à la disposition de l'équipe de mission en temps opportun ;
 - les membres de l'équipe de mission, ainsi que les experts externes choisis par l'auditeur, ont collectivement la compétence et les capacités appropriées, notamment suffisamment de temps, pour réaliser la mission d'audit.
- 3.2.8. Si les conditions énoncées au paragraphe 3.2.7 ne sont pas remplies, l'associé responsable de la mission doit prendre les mesures appropriées, notamment, s'il y a lieu, 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.
- 3.2.9. 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.
- 3.2.10. L'associé responsable de la mission doit :
 - a) comprendre les informations tirées du processus de suivi et de prise de mesures correctives du cabinet – et de celui d'autres cabinets membres du réseau, le cas échéant – qui ont été communiquées, déterminer leur pertinence et leur effet sur la mission d'audit, et prendre les mesures appropriées;
 - demeurer attentif aux informations qui pourraient être utiles dans le cadre du processus de suivi et de prise de mesures correctives du cabinet, et communiquer ces informations de la manière appropriée.
- 3.2.11. L'associé responsable de la mission doit passer en revue la documentation de l'audit à divers moments opportuns au cours de l'audit, notamment la documentation concernant les questions importantes, les jugements importants (y compris ceux qui concernent les points délicats ou litigieux) et les conclusions tirées, ainsi que les autres questions qui, selon son jugement professionnel, sont pertinentes au regard de ses responsabilités.

L'associé responsable de la mission exerce son jugement professionnel pour déterminer les 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 guestions liées aux constatations découlant d'inspections récentes ;
- les exigences énoncées dans les politiques ou procédures du cabinet.
- 3.2.12. 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 ;
 - assumer la responsabilité de veiller à ce que des consultations aient lieu conformément aux politiques ou procédures connexes du cabinet, ou concernant les points délicats ou litigieux lorsque cela est jugé nécessaire;
 - déterminer que les conclusions tirées en ce qui concerne les divergences d'opinions et les points délicats ou litigieux sont consignées dans la documentation, établies d'un commun accord avec les personnes consultées et mises en œuvre;
 - d) s'assurer de ne pas dater le rapport de l'auditeur avant la résolution des divergences d'opinions.

Se faire une opinion objective sur le caractère approprié des jugements portés au cours de l'audit peut présenter des problèmes pratiques lorsqu'une même personne effectue tout le travail. Si des questions inhabituelles se présentent, il peut être souhaitable de consulter d'autres auditeurs possédant une expérience adéquate ou le corps professionnel dont l'auditeur est membre.

Le recours à la consultation peut être approprié – ou requis par les politiques ou procédures du cabinet – en ce qui concerne les questions complexes ou inhabituelles, 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, ou la non-conformité aux textes légaux et réglementaires.

Des divergences d'opinions peuvent apparaître 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, et même entre les personnes qui réalisent des activités dans le cadre du système de gestion de la qualité du cabinet, comme celles qui donnent des consultations.

Lorsqu'il se penche sur les questions liées aux divergences d'opinions ou aux points délicats ou litigieux, l'associé responsable de la mission peut aussi se demander si l'utilisation de la norme ISA pour les EPC [en projet] demeure appropriée.

- 3.2.13. 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 s'assurer qu'un responsable de la revue de la qualité de la mission a été désigné et :
 - a) collaborer avec le responsable de la revue de la qualité de la mission ;
 - b) 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 l'audit ;
 - c) s'assurer de ne pas dater le rapport de l'auditeur avant l'achèvement de la revue de la qualité de la mission.

Revue des communications

3.2.14. 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.

3.3. Exigences spécifiques en matière de documentation

3.3.1. En plus de se conformer aux exigences générales en matière de documentation (Partie 2.5) applicables à une mission d'audit, l'auditeur doit consigner dans la documentation de l'audit les questions relevées, les entretiens pertinents et les conclusions tirées relativement à l'accomplissement des responsabilités liées aux règles de déontologie pertinentes, y compris celles qui ont trait à l'indépendance.

4. Acceptation ou maintien d'une mission d'audit et audits initiaux

Contenu de la présente partie

La Partie 4 établit les 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 :
- la détermination du caractère approprié de l'utilisation de la norme ISA pour les EPC [en projet]
 dans le cadre de la mission d'audit.

La Partie 4 traite aussi des activités liées aux audits initiaux.

Champ d'application de la présente partie

La Partie A établit l'autorité de la présente norme [en projet] pour qu'elle soit utilisée de façon appropriée. La présente partie énonce les obligations de l'associé responsable de la mission relativement à l'utilisation de la présente norme [en projet] dans le cadre des procédures du cabinet qui concernent l'acceptation ou le maintien d'une mission d'audit d'EPC.

Les informations et les éléments probants réunis au cours de la mise en œuvre des procédures d'acceptation et de maintien d'une relation client servent entre autres à déterminer si l'utilisation de la norme ISA pour les EPC [en projet] est appropriée dans le cadre de la mission d'audit. Ils peuvent aussi orienter les procédures que met en œuvre l'auditeur pour planifier l'audit et pour identifier et évaluer les risques.

Comme l'indique la Partie 1.2, la présente norme [en projet] 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. 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. Par ailleurs, pour se conformer à la norme ISQM 1, le cabinet pourrait devoir mettre en place des politiques ou des procédures qui traitent d'autres questions liées à la présente partie.

Un auditeur ne peut accepter une mission d'audit que s'il considère que les règles de déontologie pertinentes, par exemple en matière d'indépendance, de compétence professionnelle et de diligence, seront respectées et que les conditions préalables à la réalisation d'une mission d'audit sont réunies. De plus, l'auditeur doit se pencher sur les services autres que d'assurance qui sont fournis au client d'audit et déterminer si ces services sont admissibles.

La présente partie établit aussi les responsabilités de l'auditeur concernant les soldes d'ouverture dans le cadre d'un audit initial.

4.1. Objectifs

4.1.1. Les objectifs de l'auditeur sont :

- a) de n'accepter ou de ne maintenir une mission d'audit que lorsque les modalités selon lesquelles elle sera réalisée ont été convenues, ce qui implique :
 - i) d'avoir établi si les conditions préalables à la réalisation d'un audit sont réunies,
 - ii) 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;

- b) dans le cas d'un audit initial, d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour déterminer :
 - i) si les soldes d'ouverture comportent des anomalies ayant une incidence significative sur les états financiers de la période considérée,
 - ii) 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, 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.

4.2. Détermination du caractère approprié de l'utilisation de la norme ISA pour les EPC [en projet] dans le cadre de la mission d'audit

4.2.1. L'associé responsable de la mission doit déterminer, conformément à la Partie A de la présente norme [en projet], que la mission d'audit peut être réalisée selon la norme ISA pour les EPC [en projet].

La Partie A traite des questions, notamment les restrictions d'utilisation de la norme [en projet], qu'il est pertinent de prendre en compte pour faire cette détermination, qui s'effectue au moment où l'associé responsable de la mission s'assure que les politiques ou procédures du cabinet relatives à l'acceptation et au maintien ont été suivies (voir le paragraphe 4.4.1).

Les informations et les éléments probants réunis au cours de la mise en œuvre des procédures d'acceptation et de maintien de la relation client peuvent servir à déterminer si l'utilisation de la norme ISA pour les EPC [en projet] est appropriée. Il se peut que d'autres informations obtenues lors de la mise en œuvre des procédures d'identification et d'évaluation des risques amènent l'associé responsable de la mission à changer ce qu'il avait initialement déterminé quant à l'utilisation de la norme ISA pour les EPC [en projet] conformément à la présente partie. La Partie 6 (voir le paragraphe 6.5.10) exige que l'associé responsable de la mission détermine, dans le cadre du processus d'identification et d'évaluation des risques, si l'utilisation de la norme ISA pour les EPC [en projet] demeure appropriée à la nature et aux circonstances de l'entité auditée. Il est possible que des informations prises en considération au cours de l'audit amènent l'associé responsable de la mission à changer ce qu'il avait déterminé quant au caractère approprié de l'utilisation de la norme ISA pour les EPC [en projet].

4.3. Conditions préalables à la réalisation d'un audit

- 4.3.1. 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 ;
 - b) obtenir, de la part de la direction et, le cas échéant, des responsables de la gouvernance, confirmation qu'ils reconnaissent et comprennent les responsabilités qui leur incombent, à savoir :
 - 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 des contrôles que la direction considère comme nécessaires pour permettre la préparation d'états financiers exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs,

- iii) la responsabilité de fournir à l'auditeur :
 - un accès à toutes les informations dont la direction 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 demander à la direction 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.
- 4.3.2. 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 ;
 - b) il n'a pas obtenu, de la part de la direction, la confirmation qu'elle reconnaît et comprend les responsabilités qui lui incombent.
- 4.3.3. Si la direction ou les responsables de la gouvernance imposent 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.

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

- 4.4.1. L'associé responsable de la mission doit déterminer que les politiques ou procédures du cabinet concernant l'acceptation et le maintien d'une mission d'audit ont été suivies⁴⁸, et que les conclusions auxquelles elles ont abouti sont appropriées, notamment pour ce qui est du caractère approprié de l'utilisation de la norme ISA pour les EPC [en projet].
- 4.4.2. 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 de la présente norme [en projet]. 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.
- 4.4.3. 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 à la présente norme [en projet], l'auditeur ne doit pas mentionner dans son rapport que l'audit a été réalisé conformément à la norme ISA pour les EPC [en projet].

Le paragraphe 30 de 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, établit les responsabilités du cabinet relativement à l'établissement d'objectifs en matière de qualité pour l'acceptation de missions spécifiques. Ces objectifs concernent entre autres les jugements liés aux priorités du cabinet sur le plan des finances et de l'exploitation qui entrent en ligne de compte lorsqu'il s'agit de décider d'accepter ou de maintenir des missions spécifiques.

4.5. Termes et conditions de la mission d'audit

Le fait de mettre en œuvre les procédures d'acceptation ou de maintien avant le début de la planification 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.

La présente norme [en projet] exige que l'auditeur, avant d'accepter la mission d'audit, s'assure de certains points sur lesquels il doit s'entendre avec la direction ou les responsables de la gouvernance, selon le cas, et qui sont du ressort de l'entité.

4.5.1. 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.

Lorsque des textes légaux ou réglementaires imposent à la direction des responsabilités équivalentes à celles établies par la présente norme [en projet], l'auditeur peut utiliser le libellé des textes légaux ou réglementaires pour les décrire dans l'accord écrit.

- 4.5.2. 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.
- 4.5.3. L'auditeur ne doit pas accepter une modification des termes et conditions de la mission d'audit en l'absence de justification valable.
- 4.5.4. 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.
- 4.5.5. 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.
- 4.5.6. 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;
 - 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.

4.6. Audits initiaux

4.6.1. Si l'audit est un audit initial et qu'il y a eu un changement d'auditeur, l'auditeur doit communiquer avec son prédécesseur, conformément aux règles de déontologie pertinentes.

- 4.6.2. L'auditeur doit lire les états financiers les plus récents, s'il en est, et le rapport de l'auditeur 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.
- 4.6.3. 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 significatives⁴⁹.

Pour les incidences sur le rapport de l'auditeur, voir la Partie 9, paragraphe 9.5.1.l.

- 4.6.4. L'auditeur doit obtenir des éléments probants suffisants et appropriés⁵⁰ attestant que les soldes d'ouverture ne comportent pas d'anomalies ayant une incidence significative sur les états financiers de la période considérée :
 - 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 :
 - lorsque les états financiers de l'exercice précédent ont été audités, inspecter 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.
- 4.6.5. 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 incidence⁵¹.
- 4.6.6. 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 applicable⁵².

4.7. Exigences spécifiques en matière de communication

Communication avec les responsables de la gouvernance

4.7.1. L'auditeur doit communiquer aux responsables de la gouvernance qu'il a la responsabilité de formuler et d'exprimer une opinion sur les états financiers qui ont été préparés par la direction, et que ses responsabilités ne dégagent pas la direction ni les responsables de la gouvernance de leurs propres responsabilités en matière de surveillance de la préparation des états financiers.

4.8. Exigences spécifiques en matière de documentation

- 4.8.1. En plus de se conformer aux exigences générales en matière de documentation (Partie 2.5), l'auditeur doit consigner dans la documentation de l'audit les questions relevées, les entretiens pertinents et les conclusions tirées relativement à l'acceptation et au maintien de la relation client et de la mission d'audit.
- 4.8.2. L'auditeur doit consigner dans la documentation ce qu'il a déterminé quant à l'utilisation de la norme ISA pour les EPC [en projet].

Pour les incidences sur le rapport de l'auditeur, voir la Partie 9, paragraphe 9.5.1.F.

Pour les incidences sur le rapport de l'auditeur, voir la Partie 9, paragraphe 9.5.1.G.

⁵² Pour les incidences sur le rapport de l'auditeur, voir la Partie 9, paragraphe 9.5.1.H.

- 4.8.3. L'auditeur doit consigner dans la documentation tout changement de ce qu'il a déterminé quant à l'utilisation de la norme ISA pour les EPC [en projet] s'il prend connaissance au cours de l'audit d'informations susceptibles de l'amener à changer le jugement professionnel qu'il a porté à cet égard.
- 4.8.4. L'auditeur doit consigner dans la lettre de mission ou dans un autre type d'accord écrit :
 - a) le fait que l'audit sera réalisé selon la norme ISA pour les EPC [en projet] ;
 - b) l'objectif et l'étendue de l'audit des états financiers ;
 - c) les responsabilités respectives de l'auditeur et 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 ;
 - f) le fait que, dans certaines circonstances, la forme et le contenu d'un rapport puissent différer de ceux qui étaient prévus.
- 4.8.5. Lorsque des textes légaux ou réglementaires prescrivent avec suffisamment de précision les termes et conditions de la mission dont il est question dans la présente norme [en projet], 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.



5. Planification

Contenu de la présente partie

La Partie 5 établit les responsabilités de l'auditeur en matière de planification de l'audit (y compris celle de tenir un entretien entre les membres de l'équipe de mission) et définit le concept de caractère significatif dans la planification et la réalisation de l'audit.

Champ d'application de la présente partie

La planification n'est pas une phase isolée de l'audit, mais bien plutôt un processus continu – et, au besoin, itératif – qui a lieu tout au long de l'audit. Il est donc pertinent de se référer aussi à la Partie 6, « Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives », et à la Partie 7, « Réponses à l'évaluation des risques d'anomalies significatives », pour l'application de la présente partie.

Certaines des exigences énoncées dans la présente partie sont liées à des procédures mentionnées dans d'autres parties. Le respect de ces exigences peut nécessiter que l'auditeur mette en œuvre les procédures en question.

5.1. Objectifs

- 5.1.1. Les objectifs de l'auditeur sont :
 - a) de planifier l'audit afin qu'il soit réalisé de manière efficace ;
 - b) d'appliquer de manière appropriée le concept de caractère significatif lors de la planification et de la réalisation de l'audit.

5.2. Planification de l'audit

La nature, le calendrier et l'étendue du processus de planification varient en fonction de la nature et des circonstances de l'entité, de la taille et de la nature de l'équipe de mission, de l'expérience que les membres de l'équipe de mission ont acquise antérieurement auprès de l'entité et de l'évolution des circonstances au cours de la mission d'audit. Lorsque la mission est réalisée par une seule personne, il se peut que certaines exigences (comme la tenue d'un entretien entre les membres de l'équipe de mission) ne s'appliquent pas. Cela dit, il peut tout de même être utile pour l'auditeur de prendre en considération les points mentionnés dans les paragraphes non applicables.

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.

- 5.2.1. L'associé responsable de la mission et les autres membres clés de l'équipe de mission doivent participer à la planification de l'audit.
- 5.2.2. L'auditeur doit déterminer l'étendue, le calendrier et la direction des travaux d'audit, et aussi :
 - 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 procédures à mettre en œuvre et des ressources nécessaires pour réaliser l'audit, y compris la nécessité ou non de faire appel à des experts;
- f) planifier 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.

Dans le cadre d'un audit d'EPC, l'établissement de l'étendue, du calendrier et de la direction de l'audit n'est pas nécessairement un exercice complexe ou exigeant beaucoup de temps. Par exemple, un bref mémorandum préparé à la fin de l'audit précédent sur la base d'une inspection 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 être suffisant pour consigner l'étendue, le calendrier et la direction de la mission d'audit en cours. Il est possible d'utiliser des programmes d'audit standard ou des listes de contrôle standard qui sont conçus pour les missions où l'on suppose que les contrôles identifiés seront peu nombreux — comme c'est vraisemblablement le cas dans un audit d'EPC —, pourvu que ces programmes ou ces listes soient adaptés aux circonstances de la mission, notamment au résultat de l'évaluation des risques par l'auditeur.

- 5.2.3. L'associé responsable de la mission doit tenir compte des informations obtenues au cours du processus d'acceptation et de maintien de la relation client et de la mission d'audit lorsqu'il planifie et réalise l'audit.
- 5.2.4. Lorsque des informations utilisées pour la planification et la réalisation de l'audit ont été obtenues grâce à l'expérience passée auprès de l'entité ou à des audits antérieurs, l'auditeur doit évaluer si, en tant qu'éléments probants pour la période considérée, ces informations demeurent pertinentes et fiables.
- 5.2.5. L'auditeur doit mettre à jour et modifier l'étendue, le calendrier et la direction de l'audit, au besoin, tout au long de la mission.

Entretien entre les membres de l'équipe de mission

- 5.2.6. L'associé responsable de la mission et les autres membres clés de l'équipe de mission doivent s'entretenir de la vulnérabilité des états financiers de l'entité aux anomalies significatives, et notamment de ce qui suit :
 - a) l'application du référentiel d'information financière applicable aux faits et circonstances propres à l'entité ;
 - b) où et comment les états financiers de l'entité sont susceptibles de comporter des anomalies significatives résultant de fraudes, y compris la manière dont une fraude aurait pu être perpétrée, et comment des fraudes ou des erreurs pourraient résulter de relations ou d'opérations avec des parties liées.

Dans leurs entretiens, les membres de l'équipe de mission doivent faire abstraction de la confiance qu'ils peuvent avoir dans l'honnêteté et l'intégrité de la direction et, le cas échéant, des responsables de la gouvernance.

L'entretien entre les membres de l'équipe de mission peut aussi porter sur d'autres points liés à l'audit, tels que des questions logistiques, opérationnelles ou autres (notamment lorsque les risques d'anomalies significatives sont susceptibles d'avoir changé comparativement aux exercices antérieurs, ou qu'il y a certains points à discuter en ce qui concerne les règles de déontologie pertinentes, y compris celles qui ont trait à l'indépendance), ainsi que le calendrier de l'audit et les communications nécessaires.

5.2.7. 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.

Utilisation des travaux d'un expert choisi par la direction

- 5.2.8. 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, compte tenu de l'importance des travaux de cet expert par rapport aux besoins de l'auditeur :
 - a) évaluer la compétence, les capacités et l'objectivité de cet expert ;
 - b) comprendre les travaux de cet expert ;
 - c) évaluer le caractère approprié des travaux de l'expert devant servir d'éléments probants pour l'assertion concernée.

Détermination de la nécessité d'utiliser les travaux d'un expert choisi par l'auditeur

5.2.9. 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.

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 les membres de l'équipe de mission, ainsi que les experts choisis par l'auditeur qui ne font pas partie de l'équipe, ont collectivement la compétence et les capacités appropriées pour réaliser la mission d'audit. En outre, l'auditeur est tenu de déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des ressources nécessaires pour réaliser la mission. 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.

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, sur la base des procédures d'audit mises en œuvre et des éléments probants obtenus, 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.

- 5.2.10. L'auditeur doit tenir compte des facteurs suivants pour déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures à mettre en œuvre relativement aux travaux de l'expert de son choix :
 - 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 ou procédures de gestion de la qualité du cabinet.
- 5.2.11. L'auditeur qui utilise les travaux d'un expert de son choix doit :
 - évaluer si l'expert possède la compétence, les capacités et l'objectivité nécessaires par rapport aux besoins de l'auditeur, en procédant entre autres à des demandes d'informations concernant les intérêts ou relations pouvant constituer une menace à l'objectivité de l'expert;
 - acquérir une compréhension suffisante du domaine d'expertise de l'expert pour pouvoir déterminer la nature, l'étendue et les objectifs des travaux de l'expert et évaluer ces travaux par rapport à ses besoins;
 - c) s'entendre par écrit avec l'expert sur la nature, l'étendue et les objectifs des travaux de l'expert, sur les rôles et responsabilités respectifs de l'auditeur et de l'expert relativement à ces travaux, sur la nature, le calendrier et l'étendue des communications et sur la nécessité pour l'expert de respecter les exigences en matière de confidentialité.

Continuité de l'exploitation

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. 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.

- 5.2.12. L'auditeur doit déterminer si la direction a déjà procédé à une évaluation préliminaire de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, et :
 - a) lorsque la direction a effectué une telle évaluation, 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, 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.

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.

5.2.13. 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.

5.3. Caractère significatif

5.3.1. L'auditeur doit déterminer un seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble.

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.

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. Les jugements professionnels portés par l'auditeur quant aux anomalies qui seront considérées comme significatives fournissent une base pour :

- déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'identification et d'évaluation des risques d'anomalies significatives ;
- identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives ;
- déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires.

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 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.

5.3.2. L'auditeur doit aussi déterminer le ou les seuils de signification à appliquer à certaines catégories d'opérations, à certains soldes de comptes ou à certaines informations à fournir 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.

Considérations propres aux entités du secteur public

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.

5.3.3. 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.

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 excède le seuil de signification.

- 5.3.4. 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.
- 5.3.5. 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.

5.4. Exigences spécifiques en matière de communication

5.4.1. L'auditeur doit communiquer à la direction et, s'il y a lieu, aux responsables de la gouvernance les grandes lignes de l'étendue, du calendrier et de la direction prévus des travaux d'audit.

5.5. Exigences spécifiques en matière de documentation

- 5.5.1. En plus de se conformer aux exigences générales en matière de documentation (Partie 2.5) applicables à une mission d'audit, l'auditeur doit consigner dans la documentation de l'audit une description de l'étendue, du calendrier et de la direction des travaux d'audit, les modifications importantes apportées au cours de l'audit ainsi que les raisons de ces modifications.
- 5.5.2. L'auditeur doit consigner dans la documentation de l'audit une description :
 - a) de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures d'identification et d'évaluation des risques qu'il prévoit de mettre en œuvre ;
 - 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 états financiers et au niveau des assertions ;

- c) des autres procédures d'audit qu'il prévoit de mettre en œuvre et qui sont requises pour que la mission soit réalisée conformément aux exigences de la présente norme [en projet].
- 5.5.3. L'auditeur doit consigner dans la documentation de l'audit l'entretien entre les membres de l'équipe de mission ainsi que les décisions importantes prises à l'issue de cet entretien, dont celles qui concernent les possibilités d'anomalies significatives résultant de fraudes ou d'erreurs dans les états financiers.
- 5.5.4. L'auditeur doit consigner dans la documentation de l'audit les seuils de signification suivants ainsi que les facteurs pris en considération pour les déterminer (y compris les révisions de ceux-ci, le cas échéant) :
 - a) un seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble ;
 - b) le ou les seuils de signification pour certaines catégories d'opérations, certains soldes de comptes et certaines informations à fournir, le cas échéant ;
 - c) le seuil de signification pour les travaux.



6. Identification et évaluation des risques

Contenu de la présente partie

La Partie 6 contient les exigences concernant la responsabilité qui incombe à l'auditeur de mettre en œuvre des procédures et de réaliser des activités connexes pour :

- comprendre l'entité et son environnement, le référentiel d'information financière applicable et le système de contrôle interne de l'entité;
- identifier les risques d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs, au niveau des états financiers et au niveau des assertions ;
- évaluer le risque inhérent et le risque lié au contrôle.

L'Annexe 2 fait ressortir la nature itérative du processus d'identification et d'évaluation des risques que suit l'auditeur.

Champ d'application de la présente partie

La présente partie traite de la responsabilité qui incombe à l'auditeur d'identifier et d'évaluer les risques d'anomalies significatives dans les états financiers afin de disposer d'une base pour mettre en œuvre des procédures d'audit en réponse aux risques identifiés (voir la Partie 7). Les responsabilités de l'auditeur en matière de planification (y compris celle de tenir un entretien entre les membres de l'équipe de mission) se trouvent dans la Partie 5.

6.1. Objectifs

6.1.1. Les objectifs de l'auditeur sont 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.

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 permet à l'auditeur d'identifier et d'évaluer les risques d'anomalies significatives. 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.

6.2. Procédures d'identification et d'évaluation des risques et activités connexes

- 6.2.1. L'auditeur doit concevoir et mettre en œuvre des procédures lui permettant d'obtenir des éléments probants qui lui fourniront une base appropriée pour :
 - 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 de procédures d'audit complémentaires.

L'auditeur exerce son jugement professionnel pour déterminer la nature et l'étendue des procédures à mettre en œuvre, qui peuvent varier selon qu'il existe ou non, au sein de l'entité, des politiques et procédures en bonne et due forme.

Il se peut que certaines EPC (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 de l'entité), 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. Or, les procédures exigées dans la présente partie sont obligatoires, même en l'absence de systèmes et de processus en bonne et due forme. Pour mettre en œuvre ces procédures, l'auditeur peut, par exemple, procéder à des observations physiques et à des demandes d'informations.

Pour concevoir et mettre en œuvre des procédures lui permettant d'obtenir des éléments probants en évitant tout parti pris qui favoriserait l'obtention d'éléments probants corroborants ou l'exclusion d'éléments probants contradictoires, l'auditeur peut se tourner vers 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.

- 6.2.2. Les procédures d'identification et d'évaluation des risques d'anomalies significatives doivent notamment comprendre :
 - a) des demandes d'informations auprès de la direction et d'autres personnes appropriées au sein de l'entité ;
 - b) des procédures analytiques ;
 - c) des observations physiques et des inspections.

L'auditeur n'est pas tenu de mettre en œuvre toutes ces procédures pour chacun des aspects de sa compréhension.

Considérations propres aux entités du secteur public

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. Les procédures que met en œuvre l'auditeur d'une entité du secteur public pour identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives 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.

Outils et techniques automatisés

Un auditeur ayant recours à des outils et à des techniques automatisés peut concevoir et mettre en œuvre des procédures d'identification et d'évaluation des risques d'anomalies significatives 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, l'observation physique ou l'inspection.

- 6.2.3. Lorsqu'il conçoit et met en œuvre des procédures pour identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives, l'auditeur doit tenir compte des risques d'anomalies significatives pouvant découler :
 - a) de fraudes ou d'erreurs ;

- b) de parties liées ;
- c) d'événements ou de situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.

Fraude

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 résultent souvent d'un contournement, par la direction, de contrôles qui peuvent par ailleurs sembler fonctionner efficacement (par exemple, l'enregistrement d'écritures fictives à une date proche de la fin d'une période comptable).

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 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.

Continuité de l'exploitation

Parmi les événements ou les situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation qui touchent plus particulièrement les EPC, 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.

- 6.2.4. Lors de l'identification des risques d'anomalies significatives, dont ceux liés à la fraude, l'auditeur doit, pour déterminer si les facteurs de risque de fraude sont présents, tenir compte des informations qu'ont fait ressortir toutes les procédures conçues et mises en œuvre aux fins d'identification des risques, y compris les informations obtenues dans le cadre :
 - a) des procédures d'acceptation ou de maintien ;
 - b) d'autres missions réalisées auprès de l'entité par l'associé responsable de la mission, le cas échéant.
- 6.2.5. 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.
- 6.2.6. Si le rapport de l'auditeur délivré à l'égard des états financiers de la période précédente comportait une opinion modifiée, l'auditeur doit apprécier l'incidence que cela peut avoir sur les états financiers de la période considérée lorsqu'il procède à l'identification et à l'évaluation des risques d'anomalies significatives.

6.3. Compréhension des aspects de l'entité qui sont pertinents

Grâce à sa compréhension de l'entité et de son environnement ainsi que du référentiel d'information financière applicable, l'auditeur dispose d'un cadre de référence pour l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives. Cette compréhension oriente aussi l'auditeur dans la planification et la mise en œuvre des procédures d'audit complémentaires.

Compréhension de l'entité et de son environnement

6.3.1. L'auditeur doit comprendre :

- a) la structure organisationnelle de l'entité, sa structure de propriété et sa structure de gouvernance ainsi que son modèle d'entreprise, dont la mesure dans laquelle ce dernier repose sur le recours à l'informatique;
- b) les facteurs sectoriels et autres facteurs externes pertinents ;
- c) la façon dont l'entité ou des parties externes mesurent la performance financière de l'entité;
- d) le cadre légal et réglementaire auquel est soumise l'entité et la façon dont elle s'y conforme ;
- e) 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, ou entraîner des changements dans ces estimations :
- f) les accords ou relations pouvant donner lieu à des obligations non comptabilisées, à des engagements futurs ou à des changements touchant l'évaluation des actifs courants – compréhension qu'il acquiert en inspectant les procès-verbaux des réunions, la correspondance échangée avec le conseiller juridique et les frais juridiques.

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.

Considérations propres aux entités du secteur public

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.
- 6.3.2. L'auditeur doit comprendre comment les responsables de la gouvernance exercent leur surveillance sur les procédures que la direction a mises en place pour identifier les risques de fraude ou d'erreur dans l'entité et pour y répondre, ainsi que sur les contrôles qu'elle a établis pour réduire ces risques.

Compréhension du référentiel d'information financière applicable

6.3.3. L'auditeur doit comprendre :

 a) le référentiel d'information financière applicable, y compris, en ce qui concerne les estimations comptables, 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;

- b) les méthodes comptables retenues par l'entité et, le cas échéant, les raisons des changements dans celles-ci.
- 6.3.4. L'auditeur doit évaluer si les méthodes comptables de l'entité sont appropriées et si elles sont conformes au référentiel d'information financière applicable.

Facteurs de risque inhérent

6.3.5. Pour acquérir, conformément à la présente partie, une compréhension de l'entité et de son environnement ainsi que du référentiel d'information financière applicable, l'auditeur doit comprendre 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.

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 (pour les estimations comptables, il s'agit de l'incertitude d'estimation);
- 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.

La présence de facteurs de risque inhérent donnant lieu à un risque inhérent élevé à l'égard des estimations comptables peut être un indice que l'utilisation de la norme ISA pour les EPC [en projet] n'est pas appropriée dans le cadre de la mission d'audit.

Compréhension du système de contrôle interne de l'entité

La compréhension qu'a l'auditeur du système de contrôle interne de l'entité influe sur son identification et son évaluation des risques d'anomalies significatives et l'aide à planifier et à concevoir des procédures d'audit complémentaires. L'acquisition d'une compréhension est requise pour chacune des cinq composantes du contrôle interne que comporte le système de contrôle interne de l'entité. à savoir :

- l'environnement de contrôle ;
- le processus d'évaluation des risques par l'entité;
- le processus de suivi du système de contrôle interne par l'entité;
- le système d'information et les communications;
- les activités de contrôle.

Dans les EPC (notamment celles qui sont gérées par un propriétaire-dirigeant), 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. Même si l'entité n'a pas de processus en bonne et due forme et de politiques ou procédures consignées, l'auditeur demeure tenu de comprendre comment la direction ou, le cas échéant, les responsables de la gouvernance, s'y prennent pour prévenir et détecter les fraudes et

les erreurs, et d'exercer son jugement professionnel pour déterminer la nature et l'étendue des procédures nécessaires à l'acquisition de la compréhension requise.

Considérations propres aux entités du secteur public

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.

- 6.3.6. L'auditeur doit évaluer si la direction (sous la surveillance des responsables de la gouvernance, le cas échéant) a instauré et maintenu un environnement de contrôle qui fournit une base appropriée sur laquelle peuvent s'appuyer les autres composantes du système de contrôle interne de l'entité, notamment en déterminant s'il existe dans cet environnement des déficiences qui nuisent aux autres composantes du système de contrôle interne de l'entité. Pour ce faire, l'auditeur doit comprendre :
 - a) la façon dont la direction et, le cas échéant, les responsables de la gouvernance, s'acquittent de leurs responsabilités de surveillance et l'importance qu'ils attachent à l'intégrité et aux valeurs éthiques;
 - b) l'attribution des pouvoirs et des responsabilités par l'entité;
 - c) la culture de l'entité et la question de savoir si cette culture favorise ou non l'honnêteté et un comportement éthique;
 - d) le cas échéant, le degré de participation des propriétaires-dirigeants et la façon dont ils influencent les risques de contournement des contrôles par la direction découlant d'un manque de séparation des tâches.

L'environnement de contrôle constitue l'assise sur laquelle repose le fonctionnement des autres composantes du système de contrôle interne de l'entité; s'il comporte des déficiences, cela peut nuire au reste du système. Il ne peut directement prévenir, ni détecter et corriger, les anomalies. Il peut toutefois influer sur l'efficacité d'autres contrôles du système de contrôle interne. 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.

Étant donné que le système de contrôle interne de l'entité repose sur l'environnement de contrôle, toute déficience dans cet environnement peut avoir une incidence généralisée sur la préparation des états financiers. Par conséquent, la compréhension et l'évaluation de cette composante 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, de même que sur les réponses de l'auditeur aux risques identifiés.

Dans le cas d'une EPC, il se peut que certains ou l'ensemble des aspects de l'environnement de contrôle ne s'appliquent pas ou perdent de leur pertinence. Par exemple, une EPC 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 EPC 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.

6.3.7. L'auditeur doit 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. Pour ce faire, il doit comprendre les aspects du processus d'évaluation des risques par l'entité qui sont pertinents pour la préparation des états financiers (c'est-à-dire le processus que suit l'entité pour identifier et évaluer les risques, et y répondre), notamment la manière dont ce processus permet d'identifier les risques liés aux estimations comptables et d'y répondre.

La compréhension qu'a l'auditeur du processus d'évaluation des risques d'entreprise et des autres risques par l'entité peut l'éclairer sur les aspects à l'égard desquels l'entité a identifié des risques et la manière dont elle y a répondu. Elle peut également l'aider 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 des circonstances de l'entité, et à identifier et à évaluer les risques d'anomalies significatives et à y répondre.

6.3.8. L'auditeur doit 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. Pour ce faire, il doit comprendre comment l'entité effectue le suivi de son système de contrôle interne, notamment les sources dont proviennent les informations et les raisons pour lesquelles la direction juge que ces informations sont suffisamment fiables, et comment elle corrige les déficiences du contrôle relevées.

La compréhension qu'a l'auditeur du processus de suivi du système de contrôle interne par l'entité l'aide à savoir si ce système a été mis en place et s'il est fonctionnel. Dans les EPC (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 officielle de suivi.

- 6.3.9. L'auditeur doit acquérir une compréhension des aspects du système d'information qui sont pertinents pour la préparation des états financiers, notamment :
 - a) pour les catégories d'opérations importantes, les soldes de comptes importants et les informations à fournir importantes, la façon dont les opérations 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, de même que :
 - i) la manière dont s'effectuent, dans le système d'information, la saisie, le traitement et la communication des événements et des situations autres que les opérations,
 - ii) les documents comptables, les comptes spécifiques contenus dans les états financiers et les autres documents justificatifs qui concernent le cheminement des informations,
 - iii) les ressources de l'entité utilisées dans le processus d'information financière,
 - iv) le processus d'information financière utilisé pour préparer les états financiers de l'entité, y compris les informations à fournir ;

- b) les aspects de l'environnement informatique de l'entité qui sont pertinents au regard des sousalinéas a)i) à iv) ci-dessus.
- 6.3.10. L'auditeur doit 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 entre les personnes au sein de l'entité, entre la direction et les responsables de la gouvernance (le cas échéant), et entre l'entité et les parties externes (par exemple les autorités de réglementation ou d'autres instances, s'il y a lieu).
- 6.3.11. L'auditeur doit évaluer si le système d'information et les communications de l'entité contribuent adéquatement à la préparation des états financiers de l'entité conformément au référentiel d'information financière applicable.

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).

Dans les EPC, le système d'information et les processus opérationnels connexes sont généralement peu sophistiqués, et il est probable que l'environnement informatique sera lui aussi peu complexe; toutefois, cela ne diminue en rien l'importance du rôle du système d'information pour l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives. Il peut arriver que les EPC 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.

Outils et techniques automatisés

L'auditeur peut aussi avoir recours à des OTA 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 OTA 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.

6.3.12. En ce qui concerne les estimations comptables et les informations y afférentes se rapportant à des catégories d'opérations importantes, à des soldes de comptes importants ou à des informations à fournir importantes, la compréhension des aspects du système d'information et du cheminement

des informations qui sont pertinents pour la préparation des états financiers de l'auditeur doit inclure :

- a) la manière dont la direction identifie, choisit et applique les méthodes, hypothèses et sources de données pertinentes qui sont appropriées au regard du référentiel d'information financière applicable, et identifie les hypothèses importantes;
- les moyens que prend la direction pour comprendre le degré d'incertitude d'estimation et pour répondre à cette incertitude, notamment la manière dont elle choisit l'estimation ponctuelle et les informations y afférentes à inclure dans les états financiers;
- c) les contrôles qui concernent le processus d'établissement des estimations comptables par la direction :
- d) la manière dont la direction examine le dénouement des estimations antérieures et donne suite aux résultats de cet examen.
- 6.3.13. L'auditeur doit déterminer si son évaluation du caractère approprié de l'environnement de contrôle, du processus d'évaluation des risques par l'entité, du processus de suivi du système de contrôle interne par l'entité et du système d'information, compte tenu de la nature et des circonstances de l'entité, lui a permis de relever une ou plusieurs déficiences du contrôle.
- 6.3.14. L'auditeur doit identifier les contrôles visant à répondre aux risques d'anomalies significatives au niveau des assertions, c'est-à-dire :
 - a) les contrôles visant à répondre aux risques identifiés comme des risques importants ;
 - b) les contrôles afférents aux écritures de journal, y compris les écritures non courantes servant à constater les opérations ou ajustements non récurrents ou inhabituels ;
 - c) 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;
 - d) les autres contrôles qui, selon le jugement professionnel de l'auditeur, sont appropriés pour permettre à celui-cì d'atteindre les objectifs d'identification des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions;
 - e) s'il y a lieu, les contrôles qui ont rapport aux informations traitées par une société de services ;
 - f) s'il y a lieu, les contrôles visant à identifier, à comptabiliser et à communiquer les relations et les opérations avec les parties liées conformément au référentiel d'information financière applicable, à autoriser et à approuver les opérations et les relations importantes avec les parties liées, et à autoriser et à approuver les opérations et les accords importants qui sortent du cadre normal des activités.

Pour chacun des contrôles identifiés aux points a) à f) ci-dessus, l'auditeur doit 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, et déterminer si le contrôle a été mis en place, en associant d'autres procédures à ses demandes d'informations.

L'auditeur est tenu d'identifier des contrôles précis, 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, même s'il ne prévoit pas de tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles identifiés.

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. Par exemple, lorsque l'audit porte sur une EPC, il se peut que le système d'information de l'entité soit simple et que l'auditeur ne prévoie pas de tester 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.

- 6.3.15. Pour les contrôles identifiés au paragraphe 6.3.14, l'auditeur doit identifier les applications informatiques et les autres aspects de l'environnement informatique qui sont vulnérables aux risques découlant du recours à l'informatique.
- 6.3.16. En ce qui concerne les applications informatiques et les autres aspects de l'environnement informatique identifiés au paragraphe 6.3.15, l'auditeur doit identifier les risques connexes découlant du recours à l'informatique et les contrôles généraux informatiques de l'entité qui y répondent. Il doit ensuite, pour chacun de ces contrôles, 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, et déterminer si le contrôle a été mis en place, en associant d'autres procédures à ses demandes d'informations.

La compréhension qu'acquiert l'auditeur en ce qui a trait au système d'information (en procédant par exemple à des tests de cheminement) 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. La raison est que certains aspects de l'environnement informatique, dont l'utilisation que fait l'entité des applications informatiques, peuvent donner lieu à des risques découlant du recours à l'informatique (qui s'entendent de la possibilité que la conception ou le fonctionnement des contrôles du traitement de l'information soient inefficaces ou des risques que l'intégrité des informations ne soit pas maintenue).

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.

- 6.3.17. Lorsque l'entité fait appel aux prestations d'une société de services, l'auditeur doit notamment acquérir une compréhension des aspects suivants du système d'information :
 - a) la nature des prestations fournies par la société de services et leur importance pour l'entité ;
 - b) la nature et le 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;
 - c) les conditions contractuelles pertinentes pour les prestations fournies par la société de services ;
 - d) les contrôles de la société de services qui concernent le traitement des opérations de l'entité ;
 - e) les contrôles qui s'appliquent aux opérations avec la société de services.

La compréhension des prestations fournies par la société de services éclaire l'auditeur sur l'importance des contrôles de la société de services pour ceux de l'entité, importance qui peut également être mise en évidence par le degré d'interaction entre les activités de la société de services et celles de l'entité. Par exemple, il est possible que l'entité autorise les opérations et que la société de services traite les opérations et les comptabilise, ou encore, que l'entité décide de s'appuyer sur les contrôles pertinents de la société de services. La nature et l'étendue des travaux à effectuer par l'auditeur relativement aux prestations fournies par la société de services dépendent de la nature et de l'importance de ces prestations pour l'entité et de leur pertinence pour l'audit.

Déficiences dans le système de contrôle interne de l'entité

6.3.18. L'auditeur doit déterminer si, individuellement ou en association, les déficiences relevées dans le système de contrôle interne de l'entité constituent des déficiences importantes.

6.4. Identification des risques d'anomalies significatives

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.

- 6.4.1. L'auditeur doit identifier les risques d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs :
 - a) au niveau des états financiers;
 - au niveau des assertions concernant des catégories d'opérations, des soldes de comptes ou des informations à fournir.

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 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.

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.

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. L'Annexe 4 contient des assertions utiles à la prise en considération des différents types d'anomalies au niveau des assertions.

6.4.2. Lors de l'identification 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.

La présomption de l'existence de risques de fraude dans la comptabilisation des produits peut être écartée. Ainsi, l'auditeur peut conclure, sur la base des éléments probants obtenus, 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.

6.4.3. 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.

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 la délimitation de la compréhension qu'il doit acquérir du système d'information de l'entité et pour l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives.

6.5. Évaluation des risques

Évaluation du risque inhérent

- 6.5.1. En ce qui concerne les risques d'anomalies significatives, l'auditeur doit évaluer :
 - a) les risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers. Ce faisant, il doit déterminer si ces risques influent sur les risques au niveau des assertions, et évaluer la nature et l'étendue de leur effet généralisé sur les états financiers ;
 - b) le risque inhérent, pour les risques d'anomalies significatives qu'il a identifiés au niveau des assertions, en déterminant la probabilité et l'ampleur des anomalies. Ce faisant, il doit se demander comment, et dans quelle mesure, les facteurs de risque inhérent ont une incidence sur la possibilité que les assertions pertinentes comportent des anomalies.

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 ».

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 sur l'échelle de risque inhérent. Ce jugement peut dépendre de la nature, de la taille ou des circonstances 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.

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. 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 nature, de leur ordre de grandeur ou des circonstances les entourant).

Considérations propres aux entités du secteur public

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.

- 6.5.2. Lorsqu'il identifie et évalue les risques d'anomalies significatives au niveau des assertions liés à une estimation comptable et aux informations y afférentes, l'auditeur doit tenir compte du degré d'incertitude d'estimation que comporte l'estimation comptable et de la mesure dans laquelle la complexité, la subjectivité ou d'autres facteurs de risque inhérent ont une incidence sur :
 - a) le choix et l'application de la méthode, des hypothèses et des données utilisées ;
 - b) le choix de l'estimation ponctuelle de la direction et des informations y afférentes.
- 6.5.3. 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.

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. Dans un tel cas :

- le caractère suffisant et approprié des éléments probants dépend habituellement de l'efficacité des contrôles sur leur exactitude et leur 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.

Risques importants

6.5.4. L'auditeur doit déterminer si, selon son jugement professionnel, il y a des risques importants parmi les risques d'anomalies significatives évalués.

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 paragraphes 6.5.4 et 6.5.5. 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.

6.5.5. Lorsqu'il exerce son jugement professionnel pour identifier, parmi les risques évalués, ceux qui constituent des risques importants, l'auditeur doit déterminer si les risques évalués associés aux relations et aux opérations avec les parties liées sont des risques importants.

- 6.5.6. L'auditeur doit déterminer s'il y a des risques importants parmi les risques d'anomalies significatives évalués qui concernent les estimations comptables.
- 6.5.7. L'auditeur doit considérer comme des risques importants :
 - a) les risques de fraude qu'il a identifiés, notamment :
 - i) le risque de contournement des contrôles par la direction. 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,
 - ii) les risques de fraude dans la comptabilisation des produits. 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;
 - b) les opérations importantes avec des parties liées qui ont été identifiées et qui sortent du cadre normal des activités de l'entité.

Évaluation du risque lié au contrôle

6.5.8. Si l'auditeur prévoit de tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles, il doit évaluer le risque lié au contrôle. Autrement, le risque d'anomalies significatives correspond à l'évaluation du risque inhérent.

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 aux paragraphes 6.3.14 et 6.3.16 et sur 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 Partie 7. Si, contrairement aux attentes, les contrôles ne fonctionnent pas efficacement, il faudra que l'auditeur révise son évaluation du risque lié au contrôle.

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. 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.

Appréciation des procédures d'identification et d'évaluation des risques d'anomalies significatives et révision de l'évaluation des risques

6.5.9. L'auditeur doit évaluer si les éléments probants obtenus au moyen des procédures d'identification et d'évaluation des risques d'anomalies significatives 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 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'identification et d'évaluation des risques, que ces éléments corroborent ou contredisent les assertions de la direction.

6.5.10. 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. Si l'auditeur obtient des éléments probants par suite de la mise en œuvre de procédures d'audit complémentaires, ou s'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.

Évaluation du caractère approprié de l'utilisation de la norme ISA pour les EPC [en projet]

6.5.11. L'associé responsable de la mission doit déterminer, sur la base des procédures d'identification et d'évaluation des risques d'anomalies significatives mises en œuvre, si l'utilisation de la norme ISA pour les EPC [en projet] demeure appropriée à la nature et aux circonstances de l'entité auditée.

De nouvelles informations ou des éléments probants supplémentaires obtenus dans le cadre de la mise en œuvre de procédures d'identification et d'évaluation des risques d'anomalies significatives peuvent amener l'auditeur à revenir sur sa décision initiale d'utiliser la norme ISA pour les EPC [en projet] ; s'ils sont incohérents avec ceux sur lesquels était fondée cette décision, l'auditeur pourrait se voir obligé de reconsidérer son choix d'utiliser la norme ISA pour les EPC [en projet].

6.6. Demandes d'informations précises auprès de la direction et des responsables de la gouvernance

- 6.6.1. Lors de la conception et de la mise en œuvre des procédures d'identification et d'évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes ou d'erreurs, 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;
 - 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 :
 - 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 ;

- e) de l'identité des parties liées à l'entité, y compris des changements par rapport à la période précédente, de la nature des relations entre l'entité et ces parties liées, et de toute opération conclue avec les parties liées durant la période et, le cas échéant, du type d'opération et de son objet;
- f) des cas de non-conformité aux textes légaux ou réglementaires qui pourraient avoir une incidence significative sur les états financiers, en plus d'examiner la correspondance pertinente, le cas échéant, avec les autorités chargées de la délivrance des permis d'exploitation ou avec les autorités de réglementation;
- g) des événements ou des situations qui, individuellement ou collectivement, sont susceptibles d'avoir une incidence sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.
- 6.6.2. L'auditeur doit s'enquérir auprès de la direction et, s'il y a lieu, des responsables de la gouvernance et d'autres personnes dans l'entité, si elles ont connaissance de fraudes avérées, suspectées ou alléguées concernant l'entité.

6.7. Exigences spécifiques en matière de communication

6.7.1. L'auditeur doit communiquer à la direction et, s'il y a lieu, aux responsables de la gouvernance, les risques importants qu'il a identifiés.

6.8. Exigences spécifiques en matière de documentation

La forme et l'étendue de la documentation à constituer relativement à l'identification et à l'évaluation des risques d'anomalies significatives peuvent être simples et relativement succinctes, et dépendent :

- de la 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;
- 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. Il convient plutôt d'appliquer les principes mentionnés dans la Partie 2.5 et de tenir compte des points mentionnés ci-après.

- 6.8.1. En plus de se conformer aux exigences générales en matière de documentation (Partie 2.5) pour l'audit d'une EPC, l'auditeur doit inclure dans la documentation de l'audit :
 - a) les éléments clés de sa compréhension de chaque aspect de l'entité et de son environnement, du référentiel d'information financière applicable et du système de contrôle interne de l'entité;

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.

- b) le nom des parties liées identifiées (y compris les changements par rapport à la période précédente) ainsi que la nature des relations avec les parties liées ;
- c) les risques d'anomalies significatives, dont les risques de fraude, 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;

L'auditeur est tenu de prendre en considération les facteurs de risque inhérent lorsqu'il identifie et évalue les risques d'anomalies significatives. Cependant, il n'est pas tenu de consigner en dossier comment il a tenu compte de chaque facteur de risque inhérent pour chaque catégorie d'opérations, solde de compte ou information à fournir.

- d) le cas échéant, les raisons pour lesquelles il a conclu à l'absence de risque d'anomalies significatives résultant de fraudes dans la comptabilisation des produits ;
- e) les contrôles mentionnés aux paragraphes 6.3.14 et 6.3.16, ainsi que son évaluation de l'efficacité de la conception des contrôles et sa vérification de leur mise en place ;
- f) pour ce qui concerne les estimations comptables, les éléments clés de sa compréhension de ces estimations (y compris, s'il y a lieu, les contrôles y afférents), le lien entre son évaluation des risques d'anomalies significatives et les procédures complémentaires mises en œuvre, ainsi que les indices de parti pris de la direction, le cas échéant, et la façon dont il en a tenu compte.
- 6.8.2. L'auditeur doit consigner l'évaluation qu'il a faite pour déterminer si l'utilisation de la norme ISA pour les EPC [en projet] demeurait appropriée à la nature et aux circonstances de l'entité auditée.



7. Réponses à l'évaluation des risques d'anomalies significatives

Contenu de la présente partie

La Partie 7 porte sur :

- la conception et la mise en œuvre de réponses globales adaptées à l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers ;
- la conception et la mise en œuvre de réponses adaptées à l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions (c'est-à-dire la conception et la mise en œuvre de procédures d'audit complémentaires). Les procédures complémentaires, qui comprennent les procédures de corroboration (tests de détail et procédures analytiques de corroboration) et les tests des contrôles (le cas échéant), sont traitées de manière détaillée dans la présente partie;
- les procédures à mettre en œuvre à l'égard de sujets particuliers en réponse à l'évaluation des risques d'anomalies significatives.

Champ d'application de la présente partie

La présente partie contient les exigences spécifiques concernant l'obtention d'éléments probants par la mise en œuvre de réponses à l'évaluation des risques d'anomalies significatives. Les exigences générales relatives aux éléments probants se trouvent dans la Partie 2. Pour se conformer aux exigences de la présente partie, l'auditeur peut juger utile de se reporter aux questions pertinentes abordées dans les parties qui suivent :

- Fraude voir la Partie 1.5
- Textes légaux ou réglementaires voir la Partie 1.6
- Parties liées voir la Partie 1.7
- Informations à utiliser comme éléments probants voir la Partie 2.3
- Procédures permettant l'obtention d'éléments probants voir la Partie 2.4

7.1. Objectifs

7.1.1. Les objectifs de l'auditeur sont :

- a) de concevoir et de mettre en œuvre des réponses adaptées à l'évaluation des risques d'anomalies significatives (l'évaluation des risques) afin d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur ces risques;
- b) de répondre de manière appropriée aux risques d'anomalies significatives résultant de fraudes avérées ou suspectées ;
- c) d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés concernant l'utilisation par la direction de l'hypothèse de la continuité de l'exploitation et les informations connexes ;
- d) de répondre de manière appropriée aux cas identifiés ou suspectés de non-conformité aux textes légaux et réglementaires relevés au cours de l'audit.

7.2. Procédures d'audit en réponse à l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers

7.2.1. L'auditeur doit concevoir et mettre en œuvre des réponses globales adaptées à son évaluation des risques d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs, au niveau des états financiers.

Les réponses globales que l'auditeur met en œuvre au niveau des états financiers (qui peuvent consister, par exemple, à modifier globalement la nature, le calendrier ou l'étendue des procédures d'audit, à apporter des changements aux ressources affectées à la mission ou à recourir à des experts) sont fondées sur les risques qui touchent de manière généralisée les états financiers pris dans leur ensemble. Autrement dit, elles sont fondées sur les risques résultant, par exemple, de facteurs sectoriels et réglementaires, ainsi que d'autres facteurs externes, ou de questions générales se rapportant à la méthode de comptabilité ou aux méthodes comptables de l'entité.

En particulier, les réponses globales de l'auditeur sont fonction de sa compréhension de l'environnement de contrôle. Ce dernier constitue l'assise sur laquelle repose le fonctionnement des autres composantes du système de contrôle interne de l'entité. 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 l'entité. Par conséquent, 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 de l'entité.

Inversement, lorsque l'acquisition d'une compréhension du système de contrôle interne de l'entité fait ressortir des déficiences de l'environnement de contrôle, il peut être nécessaire d'obtenir plus d'éléments probants par la mise en œuvre de procédures de corroboration. Un environnement de contrôle faible influe aussi sur les travaux qu'il est possible d'effectuer au cours d'une période intermédiaire.

- 7.2.2. Pour définir des réponses globales adaptées à son évaluation des risques d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs, au niveau des états financiers, l'auditeur doit :
 - 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 ou d'erreurs;
 - évaluer sì le choix et l'application des méthodes comptables retenues par l'entité, en particulier celles qui concernent les évaluations subjectives, peuvent être un indice d'erreurs ou encore 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.

7.3. Procédures d'audit en réponse à l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions

7.3.1. 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, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs, au niveau des assertions.

Les procédures d'audit complémentaires comprennent les tests des contrôles et les procédures de corroboration. L'auditeur peut décider de tester les contrôles ou être tenu de le faire dans des circonstances particulières (voir l'alinéa 7.3.2 d)). Les procédures de corroboration comprennent les tests de détail et les procédures analytiques de corroboration.

Les procédures d'audit complémentaires sont fonction de l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions. Il est donc possible d'établir un lien clair entre ces procédures et l'évaluation des risques. Si l'évaluation des risques porte sur des anomalies significatives résultant de fraudes au niveau des assertions, la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit peuvent devoir être modifiés afin de recueillir des éléments probants plus pertinents et plus fiables ou d'obtenir des informations corroborantes supplémentaires.

7.3.2. Pour concevoir les procédures d'audit complémentaires, 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 à fournir importante, y compris :
 - i) la probabilité et l'ampleur des anomalies compte tenu des caractéristiques de la catégorie d'opérations importante, du solde de compte important ou de l'information à fournir importante (c'est-à-dire le risque inhérent),
 - la prise en compte ou non, dans l'évaluation du risque, des contrôles 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 prévoit de tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles pour déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures de corroboration);
- b) obtenir des éléments probants d'autant plus convaincants que, selon son évaluation, le risque est considéré comme élevé ;
- c) lors de la conception et de la mise en œuvre des tests des contrôles, obtenir des éléments probants d'autant plus convaincants qu'il s'appuie sur l'efficacité des contrôles ;
- d) concevoir et mettre en œuvre des tests sur les contrôles de manière à obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur l'efficacité de leur fonctionnement lorsqu'il prévoit de tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles ou lorsque les procédures de corroboration ne peuvent fournir à elles seules des éléments probants suffisants et appropriés au niveau des assertions.

Dans un audit d'EPC, il se peut que les 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 peut être plus efficient pour l'auditeur de privilégier les procédures de corroboration dans le choix de ses procédures d'audit complémentaires.

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.

Considérations propres aux entités du secteur public

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.

7.3.3. 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 de la procédure d'audit.

Procédures analytiques de corroboration

- 7.3.4. Si l'auditeur met en œuvre des procédures analytiques de corroboration pour obtenir des éléments probants, il doit :
 - a) établir la pertinence de procédures analytiques de corroboration particulières par rapport à l'objectif du test et aux assertions données;
 - 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;
 - 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 des anomalies significatives ;
 - d) déterminer le montant de tout écart entre les montants comptabilisés et les valeurs attendues qui est acceptable sans entreprendre les investigations complémentaires exigées ;
 - e) procéder à des investigations sur les variations ou les corrélations qui sont incohérentes avec d'autres informations pertinentes ou qui s'écartent de façon importante des valeurs attendues, en faisant des demandes d'informations auprès de la direction et en obtenant des éléments probants appropriés corroborant les réponses qu'elle a fournies, et en mettant en œuvre d'autres procédures d'audit adaptées aux circonstances.

Outils et techniques automatisés

La mise en œuvre des procédures analytiques peut se faire au moyen d'OTA. Les technologies évoluent, les sources de données foisonnent et se diversifient, et cela peut dans certains cas multiplier les occasions pour l'auditeur de recourir aux OTA dans la mise en œuvre de procédures analytiques de corroboration.

L'auditeur a accès à une multitude de sources d'informations (réseaux sociaux et autres sources en accès gratuit, par exemple), dont certaines sont plus fiables que d'autres. En ayant recours aux OTA pour mettre en œuvre les procédures analytiques de corroboration, il a la possibilité d'augmenter à la fois le nombre de sources – internes ou externes à l'entité – dont il tire ses

informations et la quantité de données incluses dans ses analyses. Néanmoins, l'auditeur est toujours tenu d'évaluer la fiabilité des données utilisées dans la mise en œuvre des procédures analytiques de corroboration.

Sondage en audit

- 7.3.5. Si, en réponse à son évaluation des risques d'anomalies significatives, l'auditeur utilise le sondage en audit comme mode de sélection des éléments à tester, il doit :
 - a) prendre en considération l'objectif des procédures d'audit et les caractéristiques de la population dont sera tiré l'échantillon ;
 - b) construire un échantillon de taille suffisante pour ramener le risque d'échantillonnage à un niveau suffisamment faible ;
 - c) sélectionner les éléments de l'échantillon d'une manière telle que chaque unité d'échantillonnage de la population ait une chance d'être sélectionnée ;
 - d) soumettre chacun des éléments sélectionnés à des procédures d'audit adaptées au but visé, à moins que l'élément sélectionné ne se prête pas à l'application de la procédure d'audit, auquel cas l'auditeur doit appliquer celle-ci à un élément de substitution ou mettre en œuvre des procédures de remplacement adaptées. Si l'auditeur est incapable d'appliquer à un élément sélectionné les procédures d'audit prévues, ou des procédures de remplacement adaptées, à moins que l'élément ne s'y prête pas, l'élèment en question devra être traité comme un écart (dans le cas des tests des contrôles) ou comme une anomalie (dans le cas des tests de détail);
 - e) procéder à une investigation de la nature et de la cause des écarts et des anomalies décelés dans l'échantillon et en évaluer l'incidence possible sur l'objectif de la procédure d'audit et sur les autres aspects de l'audit.
- 7.3.6. Dans le cas d'un test de détail, extrapoler les anomalies observées dans l'échantillon à l'ensemble de la population. 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.

Lorsqu'une anomalie est considérée comme constituant une exception, il n'est pas nécessaire de l'extrapoler au reste de la population.

7.3.7. L'auditeur doit évaluer :

- a) les résultats du sondage ;
- b) si le recours au sondage lui a fourni une base raisonnable pour tirer des conclusions sur la population testée.

Tests des contrôles

7.3.8. Lors de la conception et de la mise en œuvre des tests des contrôles, l'auditeur doit 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 :

- a) la façon dont les contrôles ont été appliqués à des moments pertinents pendant la période ;
- b) s'ils ont été appliqués systématiquement ;
- c) par qui ou par quels moyens ils ont été appliqués.
- 7.3.9. L'auditeur doit 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.
- 7.3.10. L'auditeur doit tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles pour l'intervalle de temps ou pour l'ensemble de la période où il a l'intention de s'appuyer sur ces contrôles, afin de disposer d'une base appropriée pour s'appuyer sur les contrôles.
- 7.3.11. Si l'auditeur obtient des éléments probants quant à l'efficacité du fonctionnement des contrôles au cours d'une période intermédiaire, il doit obtenir des éléments probants additionnels concernant tout changement important survenu par la suite dans ces contrôles et déterminer les éléments probants additionnels à obtenir pour la période restant à couvrir jusqu'à la fin de l'exercice.
- 7.3.12. Lorsque l'auditeur a l'intention d'utiliser des éléments probants obtenus au cours de périodes précédentes sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles, il doit :
 - a) prendre en considération l'efficacité des composantes du système de contrôle interne, les risques découlant des caractéristiques du contrôle (manuel ou automatisé, par exemple), l'efficacité des contrôles généraux sur les systèmes informatiques, l'efficacité du contrôle considéré et son application par l'entité, la question de savoir si, lorsque le contrôle est resté le même, mais que les circonstances ont changé, cela pose un risque, le risque d'anomalies significatives et l'étendue de la confiance placée dans le contrôle considéré;
 - b) 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. Si des changements importants sont survenus, l'auditeur doit tester les contrôles dans la période sur laquelle porte la mission. S'il n'y a pas eu de changements importants, il doit les tester au moins une fois tous les trois audits.
- 7.3.13. Si l'auditeur a l'intention de s'appuyer sur un contrôle relatif à un risque important, il doit tester ce contrôle dans la période sur laquelle porte sa mission.
- 7.3.14. Lorsque l'auditeur évalue l'efficacité du fonctionnement des contrôles 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.
- 7.3.15. 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 :
 - 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 d'anomalies significatives exigent la mise en œuvre de procédures de corroboration.

Procédures de corroboration

- 7.3.16. Indépendamment de son évaluation des risques, l'auditeur doit mettre en œuvre des procédures de corroboration pour chaque catégorie d'opérations significative, solde de compte significatif et information à fournir significative.
- 7.3.17. Les procédures de corroboration mises en œuvre par l'auditeur doivent comprendre des procédures liées au processus de finalisation des états financiers, dont les suivantes :
 - 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.
- 7.3.18. Les procédures de corroboration mises en œuvre par l'auditeur doivent comprendre des procédures répondant spécifiquement aux risques importants. Lorsque la réponse à un risque important se limite à des procédures de corroboration, celles-ci doivent comporter des tests de détail.
- 7.3.19. Si l'auditeur met en œuvre des procédures de corroboration à une date intermédiaire, il 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.

Confirmations externes

7.3.20. L'auditeur doit se demander s'il convient de mettre en œuvre des procédures de confirmation externe en tant que procédures de corroboration.

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.

- 7.3.21. Lorsqu'il a recours à des procédures de confirmation externe, l'auditeur doit conserver le contrôle pour ce qui est :
 - a) de déterminer les informations à faire confirmer ou à demander et de sélectionner les tiers appropriés ;
 - b) 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 ;
 - c) de procéder à l'envoi des demandes aux tiers, ainsi que des lettres de suivi, au besoin.
- 7.3.22. 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 ;
- 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;
- c) mettre en œuvre des procédures d'audit de remplacement pour obtenir des éléments probants pertinents et fiables.
- 7.3.23. 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. L'auditeur doit également examiner les incidences d'une telle situation sur l'audit ainsi que sur son opinion.
- 7.3.24. 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. 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.
- 7.3.25. 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.
- 7.3.26. L'auditeur doit procéder à une investigation des divergences afin de déterminer si elles indiquent ou non l'existence d'anomalies.
- 7.3.27. 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.

7.4. Aspects particuliers

Continuité de l'exploitation

7.4.1. L'auditeur doit apprécier l'évaluation faite par la direction de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.

Selon les exigences de la présente partie, l'auditeur est tenu d'apprécier l'évaluation faite par la direction de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. Or, il arrive souvent que la direction d'une EPC 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. En pareil cas, 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 plans de la direction puissent être corroborés par des éléments probants documentaires suffisants, et qu'ils soient compatibles avec la compréhension de l'entité que possède l'auditeur. L'appréciation de l'auditeur quant à la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation peut se faire au moyen, par exemple, d'entretiens, de demandes d'informations et de l'inspection de la documentation à l'appui.

7.4.2. 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 conformément aux exigences du référentiel d'information financière applicable. Si cette

période est inférieure à 12 mois à compter de la date de clôture, l'auditeur doit demander à la direction de prolonger cette période. Si la direction ne fait pas d'évaluation ou ne prolonge pas celle déjà faite, l'auditeur doit en considérer les incidences sur son rapport⁵³.

L'auditeur reste attentif à l'existence possible d'événements connus, prévus ou non, ou de situations qui surviendront postérieurement à la période sur 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. Plus les événements ou les situations sont éloignés dans le temps, plus les problèmes de continuité de l'exploitation doivent être importants pour que l'auditeur prenne des mesures additionnelles. 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.

- 7.4.3. 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.
- 7.4.4. 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.
- 7.4.5. 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 (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) 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 :
 - 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 ;
 - 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;
 - 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 :
 - 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.

Pour les incidences sur le rapport de l'auditeur, voir la Partie 9, paragraphe 9.5.1.S.

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, dans le cas d'un référentiel d'information financière reposant sur le principe d'image fidèle, les états financiers donnent une image fidèle ou, dans le cas d'un référentiel reposant sur l'obligation de conformité, les états financiers ne soient pas trompeurs.

7.4.6. 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, il doit mettre en œuvre les procédures d'audit supplémentaires nécessaires, et considérer l'incidence que cela peut avoir sur sa conclusion quant à l'existence ou non d'une incertitude significative.

Contournement des contrôles par la direction

- 7.4.7. 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.
- 7.4.8. L'auditeur doit concevoir et mettre en œuvre des procédures d'audit destinées :
 - a) à vérifier le caractère approprié des écritures de journal manuelles et automatisées enregistrées dans le grand livre général et des autres ajustements effectués lors de l'établissement des états financiers. Il doit notamment :
 - 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 ;
 - 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. Il doit notamment :
 - (i) apprécier si les jugements et les décisions de la direction, 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) 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 ;
 - 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, 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 ;
- d) à répondre aux risques identifiés de contournement des contrôles par la direction, dans la mesure où les alinéas a) à c) ci-dessus ne l'exigent pas déjà.

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 reclassements.

Outils et techniques automatisés

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 d'OTA.

Parties liées

- 7.4.9. Pour obtenir des éléments probants suffisants et appropriés par rapport à l'évaluation des risques d'anomalies significatives associés à des relations et opérations avec les parties liées, l'auditeur doit concevoir et mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires, dont l'inspection :
 - a) des confirmations bancaires ou juridiques obtenues dans le cadre des procédures d'audit mises en œuvre ;
 - des procès-verbaux des assemblées des actionnaires et des réunions des responsables de la gouvernance;
 - c) des autres documents comptables ou autres documents qu'il considère nécessaire d'inspecter dans le contexte de l'entité.
- 7.4.10. 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.
- 7.4.11. Dans le cas des accords ou des informations que l'auditeur a identifiés et qui le 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 :
 - a) déterminer si les circonstances sous-jacentes confirment l'existence de ces relations ou opérations ;
 - b) communiquer rapidement les informations pertinentes aux autres membres de l'équipe de mission :
 - c) 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;
- mettre en œuvre des procédures de corroboration appropriées portant sur ces parties liées nouvellement identifiées ou opérations importantes nouvellement identifiées avec des parties liées;
- 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;
- f) 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.
- 7.4.12. Dans le cas des opérations importantes avec des parties liées qui sortent du cadre normal des activités de l'entité, l'auditeur doit inspecter les contrats ou accords sous-jacents, s'il en existe, et évaluer si :
 - a) 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;
 - b) les termes et conditions des opérations concordent avec les explications de la direction ;
 - c) les opérations ont été correctement comptabilisées, présentées et communiquées, conformément au référentiel d'information financière applicable.
- 7.4.13. L'auditeur doit obtenir des éléments probants qui confirment que les opérations importantes avec des parties liées qui ont été identifiées et qui sortent du cadre normal des activités de l'entité ont été correctement autorisées et approuvées.
- 7.4.14. Si l'auditeur identifie des opérations importantes sortant du cadre normal des activités de l'entité, il doit s'enquérir auprès de la direction de la nature de ces opérations et de la possibilité que des parties liées soient impliquées.
- 7.4.15. 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.

Estimations comptables

- 7.4.16. Pour obtenir des éléments probants suffisants et appropriés par rapport à l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions, l'auditeur doit concevoir et mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires à l'égard des estimations comptables et des informations y afférentes.
- 7.4.17. 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 s'y est prise adéquatement pour comprendre l'incertitude d'estimation et y répondre en choisissant une estimation ponctuelle appropriée. Si tel n'est pas le cas, l'auditeur doit demander à la direction de

mettre en œuvre des procédures supplémentaires pour répondre à l'incertitude d'estimation, que ce soit en reconsidérant l'estimation ponctuelle ou en envisageant la fourniture d'informations supplémentaires sur l'incertitude d'estimation.

- 7.4.18. Les procédures d'audit complémentaires mises en œuvre par l'auditeur en réponse à l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions liés aux estimations comptables 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. Ce faisant, l'auditeur doit évaluer les changements de circonstances et autres situations pertinentes qui ont eu lieu entre la date à laquelle l'estimation a été établie et la date de l'événement et qui peuvent avoir une incidence sur la pertinence de ces éléments probants;
 - b) tester le processus qu'a suivi la direction pour établir l'estimation comptable et préparer les informations y afférentes sur l'incertitude d'estimation. Ce faisant, l'auditeur doit mettre en œuvre des procédures d'audit qui permettent de déterminer :
 - si la méthode choisie et, le cas échéant, les modifications apportées par rapport à la période précédente sont appropriées,
 - ii) si les hypothèses importantes et les données sont cohérentes et appropriées et si leur intégrité a été maintenue dans le cadre de l'application de la méthode,
 - iii) si la direction a l'intention de mener des actions particulières,
 - si les jugements portés pour faire ces choix présentent des indices de parti pris possible de la direction et, lorsque de tels indices sont détectés, en évaluer les incidences sur l'audit, notamment en déterminant si le parti pris est de nature frauduleuse, du fait que la direction cherche intentionnellement à induire en erreur,
 - v) si les modifications apportées par rapport aux périodes précédentes sont appropriées,
 - vi) si les données sont pertinentes et fiables dans les circonstances,
 - vii) si les calculs sont mathématiquement exacts et s'il y a cohérence dans les jugements portés ;
 - c) établir une estimation ponctuelle ou un intervalle de confiance de l'auditeur. Ce faisant, l'auditeur doit :
 - i) évaluer si les méthodes, les hypothèses ou les données utilisées sont appropriées au regard du référentiel d'information financière applicable,
 - ii) établir que cet intervalle de confiance ne comprend que des montants qui sont étayés par des éléments probants suffisants et appropriés.

Stocks

7.4.19. 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 :
 - 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,
 - ii) d'observer l'application des procédures de comptage établies par la direction,
 - iii) d'inspecter les stocks,
 - iv) d'effectuer des comptages par sondages ;
- 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;
- c) en mettant en œuvre des procédures d'audit pour obtenir des éléments probants attestant que les variations des stocks entre la date du comptage et la date de clôture ont été correctement enregistrées, si la prise d'inventaire physique se fait à une date autre que la date de clôture.
- 7.4.20. Si, en raison de circonstances imprévues, l'auditeur n'a pu 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. 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 ou, si cela n'est pas possible, il doit en déterminer les incidences sur son rapport⁵⁴.

Il n'est pas toujours 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. 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 alors fournir des éléments probants suffisants et appropriés quant à l'existence et à l'état des stocks. Dans certains cas, toutefois, il peut s'avérer impossible d'obtenir ces éléments probants par la mise en œuvre de procédures d'audit de remplacement. En pareil cas, l'auditeur est obligé d'exprimer une opinion modifiée dans son rapport en raison d'une limitation de l'étendue des travaux d'audit.

7.4.21. 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 soit en obtenant une confirmation de la quantité et de l'état des stocks, soit en procédant à une inspection ou en mettant en œuvre d'autres procédures d'audit appropriées aux circonstances.

Procès et litiges

7.4.22. 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 :

⁵⁴ Pour les incidences sur le rapport de l'auditeur, voir la Partie 9, paragraphe 9.5.1.O.

- 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'inspection 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'inspection des frais juridiques.
- 7.4.23. Lorsque l'auditeur identifie 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 de mettre en œuvre les procédures exigées par la présente norme [en projet], 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'auditeur⁵⁵.

Procédures d'audit à mettre en œuvre lorsqu'un cas de non-conformité aux textes légaux ou réglementaires est identifié ou suspecté

- 7.4.24. L'auditeur doit obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur la conformité aux dispositions des textes légaux ou réglementaires généralement considérés comme ayant une incidence directe sur la détermination de montants et d'informations de nature significative à fournir dans les états financiers⁵⁶.
- 7.4.25. Si l'auditeur prend connaissance d'informations concernant un cas avéré ou suspecté de nonconformité aux textes légaux ou réglementaires, il doit :
 - a) en comprendre la nature et les circonstances, et obtenir les informations complémentaires nécessaires pour apprécier l'incidence éventuelle sur les états financiers ;
 - b) s'entretenir du cas de non-conformité avec la direction et, le cas échéant, avec les responsables de la gouvernance, à moins que les textes légaux ou réglementaires ne l'interdisent;
 - c) évaluer, s'il ne peut obtenir des informations suffisantes sur les cas de non-conformité suspectés, l'incidence de l'absence d'éléments probants suffisants et appropriés sur son opinion ;
 - d) en apprècier les conséquences sur d'autres aspects de l'audit, notamment son évaluation des risques et la fiabilité des déclarations écrites, et prendre les mesures appropriées⁵⁷.

Entités faisant appel à une société de services

- 7.4.26. Si l'entité fait appel à une société de services, l'auditeur doit :
 - déterminer si des éléments probants suffisants et appropriés sur les assertions pertinentes des états financiers peuvent être obtenus auprès de l'entité; et, dans la négative,

Pour les incidences sur le rapport de l'auditeur, voir la Partie 9, paragraphe 9.5.1.N.

Pour les incidences sur le rapport de l'auditeur, voir la Partie 9, paragraphe 9.5.1.J.

Pour les incidences sur le rapport de l'auditeur, voir la Partie 9, paragraphes 9.5.1.K, 9.5.1.L et 9.5.1.M.

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.

Les EPC peuvent avoir recours à des services externes de tenue de livres, qui vont du traitement de certaines opérations (le paiement des charges sociales, par exemple) 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 l'EPC et, le cas échéant, les responsables de la gouvernance de leurs responsabilités à l'égard des états financiers.

Utilisation par l'auditeur des travaux d'un expert de son choix

- 7.4.27. Lorsque l'auditeur décide d'utiliser les travaux d'un expert de son choix, il doit évaluer le caractère adéquat des travaux de l'expert, y compris :
 - a) la pertinence et le caractère raisonnable des constatations ou conclusions de l'expert et leur cohérence avec les autres éléments probants ;
 - 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;
 - 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.
- 7.4.28. Si l'auditeur détermine que les travaux de l'expert ne sont pas adéquats par rapport à ses besoins, il doit ou bien s'entendre avec l'expert sur la nature et l'étendue des travaux complémentaires devant être réalisés par celui-ci, ou bien mettre en œuvre des procédures d'audit supplémentaires appropriées par rapport aux circonstances.

7.5. Cumul des anomalies

7.5.1. L'auditeur doit faire le cumul des anomalies détectées au cours de l'audit, à l'exclusion de celles qui sont manifestement négligeables.

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.

- 7.5.2. L'auditeur doit demander à la direction de corriger toutes les anomalies dont il a fait le cumul au cours de l'audit.
- 7.5.3. Si l'auditeur relève une anomalie, il doit évaluer si elle constitue un indice de fraude. Si c'est le cas, il doit en apprécier les incidences possibles sur les autres aspects de l'audit, dont l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives et la fiabilité des déclarations de la direction.
- 7.5.4. Si l'auditeur relève une anomalie qui pourrait résulter d'une fraude impliquant la direction, il doit :
 - a) reconsidérer son évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes ainsi que ses réponses à ces risques ;

 b) lorsqu'il reconsidère la fiabilité des éléments probants déjà recueillis, se demander si des circonstances ou des situations indiquent une collusion possible impliquant des employés, la direction ou des tiers.

Les incidences d'une fraude détectée ou suspectée 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.

- 7.5.5. L'auditeur doit se demander s'il est nécessaire de réviser 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;
 - b) le cumul des anomalies détectées au cours de l'audit avoisine le seuil de signification.

7.6. Exigences spécifiques en matière de communication

7.6.1. L'auditeur doit :

- a) communiquer par écrit et en temps opportun aux responsables de la gouvernance les déficiences importantes du système de contrôle interne de l'entité relevées au cours de l'audit ;
- b) communiquer par écrit et en temps opportun à la direction les questions qui ont été communiquées aux responsables de la gouvernance (à moins qu'il ne soit pas approprié, dans les circonstances, de communiquer directement avec la direction) et les autres déficiences du contrôle interne relevées qui n'ont pas déjà été communiquées, mais qui sont suffisamment préoccupantes pour nécessiter l'attention de la direction.

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.

- 7.6.2. Dans la communication faisant état des déficiences importantes qu'il adresse aux responsables de la gouvernance, l'auditeur doit décrire les déficiences et expliquer leurs incidences potentielles et fournir les informations nécessaires à la compréhension du contexte de la communication.
- 7.6.3. Dans ses communications avec la direction et, le cas échéant, avec les responsables de la gouvernance, l'auditeur doit déterminer s'il y a des questions à communiquer au sujet des estimations comptables, en se demandant 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.

7.7. Exigences spécifiques en matière de documentation

- 7.7.1. En plus de se conformer aux exigences générales en matière de documentation (Partie 2.5) applicables à une mission d'audit, l'auditeur doit consigner dans la documentation de l'audit :
 - a) les réponses globales à l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers ;

- b) le lien entre les procédures mises en œuvre 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 ;
- d) les résultats des procédures d'audit conçues pour répondre au risque de contournement des contrôles par la direction;
- e) le montant en deçà duquel les anomalies sont considérées comme manifestement négligeables;
- f) toutes les anomalies dont l'auditeur a fait le cumul au cours de l'audit, en indiquant si elles ont été corrigées ou non.
- 7.7.2. Pour les risques d'anomalies significatives résultant de fraudes qui sont ressortis de son évaluation des risques d'anomalies significatives, l'auditeur doit inclure dans la documentation les réponses spécifiques qu'il a mises en œuvre à l'égard des fraudes.
- 7.7.3. Si l'auditeur a identifié ou suspecte un cas de non-conformité aux textes légaux ou réglementaires, il doit inclure dans la documentation les procédures d'audit mises en œuvre, les jugements professionnels importants portés et les conclusions tirées.
- 7.7.4. En ce qui concerne les estimations comptables, l'auditeur doit inclure dans la documentation 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.

8. Conclusion

Contenu de la présente partie

La Partie 8 contient les exigences concernant :

- l'évaluation des anomalies, corrigées ou non, détectées au cours de l'audit;
- les événements postérieurs ;
- les activités permettant la formulation d'une conclusion, y compris les évaluations connexes;
- la formulation d'une conclusion relativement à la continuité de l'exploitation et aux informations connexes;
- les déclarations écrites et la mise en œuvre de procédures analytiques pour la formulation d'une conclusion.

Champ d'application de la présente partie

Les évaluations qu'effectue l'auditeur et les conclusions qu'il dégage serviront de fondement à son opinion (voir la Partie 9).

8.1. Objectifs

- 8.1.1. Les objectifs de l'auditeur sont :
 - a) d'évaluer, s'il y a lieu, l'incidence des anomalies relevées sur l'audit et des anomalies non corrigées sur les états financiers ;
 - 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 tirer une conclusion quant à l'obtention ou non d'éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder son opinion.

8.2. Évaluation des anomalies détectées au cours de l'audit

- 8.2.1. 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.
- 8.2.2. Avant d'évaluer l'incidence des anomalies non corrigées, l'auditeur doit reconsidérer le seuil de signification déterminé, afin de confirmer s'il demeure approprié au regard des résultats financiers réels de l'entité.
- 8.2.3. L'auditeur doit déterminer si les anomalies non corrigées sont significatives, individuellement ou collectivement. Pour ce faire, il doit prendre en considération :
 - a) la nature et l'ordre de grandeur 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 ;
- 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.

8.3. Procédures analytiques comme moyen de parvenir à une conclusion générale

- 8.3.1. 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, et à déceler tout indice de risque d'anomalies significatives résultant de fraudes ou d'erreurs non détecté jusqu'alors.
- 8.3.2. L'auditeur doit procéder à des investigations sur les variations ou les corrélations qui sont incohérentes avec d'autres informations pertinentes obtenues au cours de l'audit, en faisant des demandes d'informations auprès de la direction, et en mettant en œuvre d'autres procédures d'audit adaptées aux circonstances.

8.4. Événements postérieurs

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. 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.

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.

Événements survenus entre la date de clôture et la date du rapport de l'auditeur

- 8.4.1. 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.
- 8.4.2. L'auditeur doit mettre en œuvre les procédures énoncées au paragraphe 8.4.1 pour la période allant de la date de clôture jusqu'à la date de son rapport ou une date aussi rapprochée que possible de celle-ci. Ces procédures doivent consister notamment à :
 - a) acquérir une compréhension des procédures que la direction a mises en place pour l'identification des événements postérieurs;
 - 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;
 - c) lire les procès-verbaux des assemblées des propriétaires et des réunions des responsables de la gouvernance et de la direction tenues après la date de clôture et s'enquérir des questions abordées lors des assemblées ou réunions pour lesquelles les procès-verbaux ne sont pas encore disponibles;

- d) prendre connaissance des informations mensuelles ou trimestrielles de l'entité, si elles sont disponibles.
- 8.4.3. Si, dans le cadre de la mise en œuvre des procédures énoncées aux paragraphes 8.4.1 et 8.4.2, l'auditeur a identifié des événements devant donner lieu à un ajustement des états financiers, ou à la communication d'informations dans ceux-ci, conformément au référentiel d'information financière applicable de l'entité, il doit déterminer si chacun de ces événements a fait l'objet d'un traitement approprié dans les états financiers.

Faits dont l'auditeur prend connaissance entre la date de son rapport et la date de publication des états financiers

- 8.4.4. 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 de faits ou d'événements qui, dans le cas où ils auraient été connus de lui à la date de son rapport, avant la date de publication des états financiers, auraient pu le conduire à modifier son rapport, il doit s'en entretenir avec la direction et, le cas échéant, avec les responsables de la gouvernance, déterminer si les états financiers doivent être modifiés, et, dans l'affirmative, s'enquérir auprès de la direction de la façon dont elle entend résoudre la question.
- 8.4.5. Si la direction modifie les états financiers, l'auditeur doit mettre en œuvre les procédures d'audit nécessaires dans les circonstances pour ce qui concerne la modification, étendre la mise en œuvre des procédures jusqu'à la date de son nouveau rapport et délivrer un nouveau rapport sur les états financiers modifiés.

Faits dont l'auditeur prend connaissance après la publication des états financiers

- 8.4.6. 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.

8.5. Évaluations et autres activités réalisées par l'auditeur pour étayer sa conclusion

Exigences en matière d'évaluations

8.5.1. En se fondant sur les procédures d'audit mises en œuvre et les éléments probants obtenus, l'auditeur doit apprécier si les évaluations des risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers et au niveau des assertions demeurent valables.

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 en modifier la nature, le calendrier ou l'étendue. Il peut prendre connaissance d'informations qui diffèrent sensiblement de celles sur lesquelles il s'est fondé pour son évaluation des risques. 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 fournies et des assertions sous-jacentes.

L'auditeur peut aussi se demander si ces informations l'amènent à revenir sur son évaluation du caractère approprié, pour son audit, de l'utilisation de la norme ISA pour les EPC [en projet], et déterminer qu'il faut modifier les termes et conditions de la mission.

- 8.5.2. En ce qui concerne les estimations comptables, l'auditeur doit apprécier, en se fondant sur les procédures d'audit mises en œuvre et les éléments probants obtenus, si :
 - 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 raisonnables au regard du référentiel d'information financière applicable;
 - c) des éléments probants suffisants et appropriés ont été obtenus.
- 8.5.3. 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, il doit évaluer l'incidence, le cas échéant, que cela pourrait avoir sur l'audit et prendre les mesures appropriées.

Par exemple, il se peut que l'auditeur ait à réviser ses évaluations initiales des risques, à modifier son opinion en raison d'une limitation de l'étendue des travaux d'audit ou à prendre d'autres mesures appropriées.

- 8.5.4. 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 :
 - a) le classement et la description appropriés des divers éléments de l'information financière ainsi que des opérations, événements et conditions sous-jacents ;
 - b) la présentation, la structure et le contenu appropriés des états financiers.

Formulation d'une conclusion

- 8.5.5. 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 corroborants ou contradictoires.
- 8.5.6. Faute d'avoir obtenu des éléments probants suffisants et appropriés en ce qui concerne une assertion pertinente, l'auditeur doit chercher à obtenir des éléments probants additionnels. 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 financiers⁵⁸.
- 8.5.7. 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 financiers⁵⁹.
- 8.5.8. L'auditeur doit, en se fondant sur les éléments probants obtenus, conclure à l'existence ou non, selon son jugement professionnel, d'une incertitude significative liée à des événements ou

Pour les incidences sur le rapport de l'auditeur, voir la Partie 9, paragraphe 9.5.1.W.

⁵⁹ Pour les incidences sur le rapport de l'auditeur, voir la Partie 9, paragraphe 9.5.1.P.

- situations qui, pris individuellement ou collectivement, sont susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation⁶⁰.
- 8.5.9. Lorsque l'auditeur conclut, en se fondant sur les éléments probants obtenus, 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 donnent des informations adéquates sur cette incertitude. Pour ce faire, il doit notamment apprécier s'ils:
 - 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.

Si tel est le cas, 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 ».

- 8.5.10. 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.
- 8.5.11. 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, notamment sur son évaluation des risques d'anomalies significatives et sur son rapport.

8.6. Déclarations écrites de la direction et des responsables de la gouvernance

Les déclarations écrites représentent des informations nécessaires que l'auditeur demande à obtenir dans le cadre de l'audit des états financiers de l'entité. Par conséquent, elles constituent, tout comme les réponses aux demandes d'informations, des éléments probants. Toutefois, 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.

8.6.1. L'auditeur doit obtenir, pour toutes les périodes mentionnées dans son opinion, des déclarations écrites de la part des membres de la direction qui sont bien au fait des questions sur lesquelles portent ces déclarations et qui sont investis de responsabilités appropriées à l'égard des états financiers, et, le cas échéant, des responsables de la gouvernance. Ces déclarations doivent indiquer :

⁶⁰ Pour les incidences sur le rapport de l'auditeur, voir la Partie 9, paragraphe 9.5.1.Q.

- a) qu'ils se sont acquittés de leurs responsabilités 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 :
- b) qu'ils ont fourni à l'auditeur toutes les informations pertinentes et tous les accès convenus dans les termes et conditions de la mission d'audit⁶¹;
- c) que toutes les opérations ont été comptabilisées et sont reflétées dans les états financiers ;
- qu'ils reconnaissent être responsables de la conception, de la mise en place et du maintien des contrôles destinés à prévenir et à détecter les fraudes;
- e) qu'ils ont communiqué à l'auditeur les résultats de l'évaluation faite par la direction du risque que les états financiers puissent contenir des anomalies significatives résultant de fraudes ;
- f) qu'ils ont signalé à l'auditeur tous les cas de fraudes avérées, suspectées ou alléguées dont ils ont eu connaissance ;
- g) qu'ils ont communiqué à l'auditeur l'identité des parties liées à l'entité et toutes les relations et opérations avec les parties liées dont ils ont connaissance ;
- h) qu'ils ont correctement comptabilisé et communiqué les relations et opérations avec les parties liées conformément aux exigences du référentiel d'information financière ;
- que tous les cas avérés ou suspectés de non-conformité aux textes légaux ou réglementaires dont les incidences devraient être prises en compte lors de la préparation des états financiers ont été communiqués à l'auditeur;
- j) 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 ont été communiqués à l'auditeur et que le traitement comptable et les informations dont ils ont fait l'objet sont conformes au référentiel d'information financière applicable;
- si, pour ce qui est des estimations comptables, 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;
- 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 ;
- m) lorsqu'il existe une incertitude significative liée à la continuité de l'exploitation, leurs plans d'action pour l'avenir et la faisabilité de ces plans ;
- n) tout retraitement effectué pour corriger une anomalie significative dans les états financiers de la période précédente, qui a une incidence sur les informations comparatives;
- toute autre information que l'auditeur juge nécessaire d'obtenir pour étayer d'autres éléments probants pertinents par rapport aux états financiers ou à une ou plusieurs assertions spécifiques qu'ils contiennent, y compris pour étayer des déclarations verbales, le cas échéant.

La description des déclarations de la direction doit être conforme à celle donnée dans les termes et conditions de la mission.

- 8.6.2. L'auditeur doit se demander s'il lui faut obtenir des déclarations relatives à des estimations comptables particulières.
- 8.6.3. Les déclarations écrites doivent prendre la forme d'une lettre d'affirmation adressée à l'auditeur. Un exemple de lettre d'affirmation est présenté à l'Annexe 6.

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 par la présente norme [en projet], les points pertinents couverts par ces communications n'ont pas à être repris dans la lettre d'affirmation.

- 8.6.4. 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.
- 8.6.5. 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, ou lorsque des déclarations qu'il a obtenues sont incompatibles avec d'autres éléments probants, il doit en déterminer l'incidence sur les éléments probants en général et prendre les mesures appropriées. Il doit notamment tenir compte des conséquences que cela peut avoir sur l'opinion à exprimer dans son rapport⁶².
- 8.6.6. 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 formuler une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers lorsque la direction refuse de fournir une ou plusieurs des déclarations écrites exigées ou qu'il existe un doute concernant l'intégrité de la direction⁶³.
- 8.6.7. 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.

8.7 Responsabilité globale de la gestion et de l'atteinte de la qualité

8.7.1. 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 :

Pour les incidences sur le rapport de l'auditeur, voir la Partie 9, paragraphe 9.5.1.T.

Pour les incidences sur le rapport de l'auditeur, voir la Partie 9, paragraphe 9.5.1.U.

- 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 ;
- que la nature et les circonstances de la mission d'audit et les changements apportés à cellesci, le cas échéant, ainsi que les politiques ou procédures connexes du cabinet, ont été pris en compte.
- 8.7.2. Au plus tard à la date du rapport de l'auditeur, l'associé responsable de la mission doit déterminer 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.
- 8.7.3 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 pour déterminer que le rapport à délivrer est approprié aux circonstances.

8.8. Exigences spécifiques en matière de communication

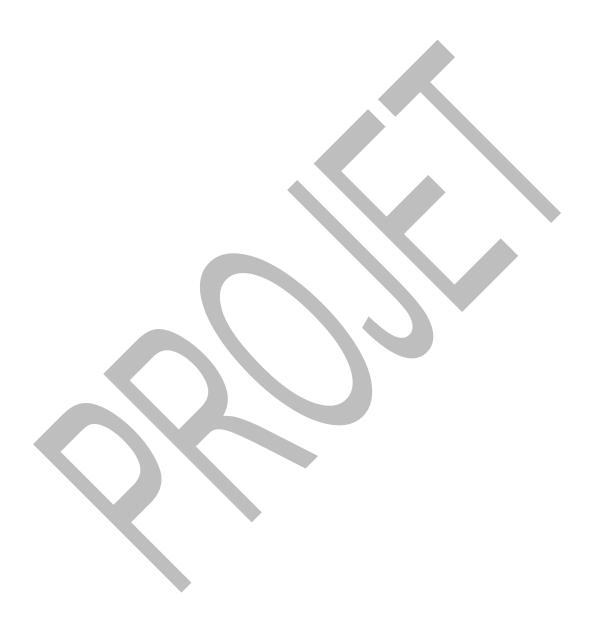
- 8.8.1. L'auditeur doit communiquer en temps opportun à la direction, au niveau hiérarchique approprié, et à moins que des textes légaux ou réglementaires ne l'interdisent aux responsables de la gouvernance, le cas échéant, toutes les anomalies dont il a fait le cumul au cours de l'audit.
- 8.8.2. L'auditeur doit communiquer aux responsables de la gouvernance :
 - 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;
 - b) les difficultés importantes rencontrées au cours de l'audit, s'il y en a ;
 - c) 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;
 - d) les constatations importantes découlant de l'audit. Si, selon son jugement professionnel, une communication de vive voix n'est pas adéquate, l'auditeur doit communiquer avec eux par écrit;
 - e) toute autre question ayant trait à la fraude qui pourrait relever de leur compétence et qui ne leur a pas déjà été communiquée, à moins que des textes légaux ou réglementaires ne l'interdisent;
 - f) le cas échéant, les circonstances ayant une incidence sur la forme et le contenu du rapport de l'auditeur ;
 - g) les déclarations écrites qu'il leur demande ;
 - h) 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 ;
 - i) s'il prévoit d'inclure un paragraphe d'observations ou un paragraphe sur d'autres points dans son rapport, le libellé envisagé pour le paragraphe en question.
- 8.8.3. L'auditeur doit communiquer aux responsables de la gouvernance les questions importantes qui surgissent au cours de l'audit en rapport avec les parties liées à l'entité.

- 8.8.4. En ce qui concerne les anomalies non corrigées, l'auditeur doit communiquer aux responsables de la gouvernance :
 - a) les anomalies significatives non corrigées, qu'il identifie une à une, en décrivant l'incidence qu'elles peuvent avoir, individuellement ou collectivement, sur son opinion, à moins que des textes légaux ou réglementaires ne l'interdisent;
 - b) l'incidence des anomalies non corrigées liées aux périodes antérieures sur les états financiers de l'exercice considéré.
- 8.8.5. L'auditeur doit informer les responsables de la gouvernance, à moins qu'ils ne participent tous à la gestion de l'entité, des événements ou situations relevés qui sont susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, en indiguant notamment :
 - 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.

8.9. Exigences spécifiques en matière de documentation

- 8.9.1. En plus de se conformer aux exigences générales en matière de documentation (Partie 2.5) applicables à une mission d'audit, l'auditeur doit consigner dans la documentation de l'audit :
 - a) le montant en deçà duquel les anomalies sont considérées comme manifestement négligeables, toutes les anomalies dont il a fait le cumul au cours de l'audit (en indiquant si elles ont été corrigées ou non), sa conclusion sur la question de savoir si les anomalies non corrigées sont significatives, individuellement ou collectivement, et les motifs à l'appui de cette conclusion;
 - 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.
- 8.9.2. 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.
- 8.9.3. 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 sans délai indu après la date de son rapport.
- 8.9.4. 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.
- 8.9.5. Lorsqu'un objectif de l'une ou l'autre des parties de la présente norme ISA pour les EPC [en projet] n'a pas été atteint, l'auditeur doit l'indiquer dans la documentation, en précisant ce que cela a eu comme conséquences (par exemple l'incidence sur l'opinion qu'il a exprimée ou, s'il n'a pas été en mesure d'atteindre les objectifs généraux de l'auditeur, sa démission).

- 8.9.6. Si 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 :
 - a) les raisons précises pour lesquelles ils ont été apportés ;
 - b) quand et par qui ils ont été apportés et passés en revue.



9. Opinion et rapport

Contenu de la présente partie

La Partie 9 contient les exigences concernant :

- la formation d'une opinion ;
- les types d'opinions d'audit ;
- le contenu du rapport de l'auditeur ;
- les autres informations et les informations comparatives.

Champ d'application de la présente partie

La présente partie porte sur le rapport de l'auditeur, plus particulièrement sur ce qu'il contient, sur la façon dont l'auditeur détermine s'il faut le modifier et sur les cas où il est nécessaire de l'adapter. On y explique aussi les procédures que l'auditeur est tenu de mettre en œuvre à l'égard des chiffres correspondants et des états financiers comparatifs ainsi que des autres informations, le cas échéant.

Des exemples d'opinions modifiées, de paragraphes d'observations et de paragraphes sur d'autres points ainsi qu'un exemple de section sur l'incertitude significative liée à la continuité de l'exploitation sont présentés dans le document <u>Auditor Reporting Supplemental Guide</u> (indications complémentaires sur le rapport de l'auditeur).

9.1. Objectifs

- 9.1. 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 et d'exprimer clairement cette opinion dans un rapport écrit;
 - b) d'apprécier s'il existe une incohérence significative entre les autres informations, le cas échéant, et :
 - i) les états financiers,
 - ii) la connaissance qu'il a acquise au cours de l'audit.

9.2. Formation de l'opinion de l'auditeur sur les états financiers

- 9.2.1. 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.
- 9.2.3. 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 considérer :
 - a) si les éléments probants obtenus sont suffisants et appropriés ;
 - b) si les anomalies non corrigées sont significatives, individuellement ou collectivement ;
 - c) les évaluations exigées aux paragraphes 9.2.3 à 9.2.6.
- 9.2.3. 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.
- 9.2.4. Pour faire l'évaluation dont il est question au paragraphe 9.2.3, l'auditeur doit apprécier, au regard des exigences du référentiel d'information financière applicable :
 - a) si les états financiers fournissent des informations appropriées sur les principales méthodes comptables, et si ces méthodes ont été présentées d'une manière intelligible ;
 - b) si les méthodes comptables retenues et suivies par l'entité sont appropriées et conformes au référentiel d'information financière applicable ;
 - c) si les estimations comptables et les informations y afférentes établies par la direction sont raisonnables :
 - d) si le traitement comptable, la présentation et la communication des relations et des opérations avec les parties liées qui ont été identifiées sont appropriés et conformes au référentiel d'information financière applicable;
 - e) si les informations présentées dans les états financiers sont pertinentes, fiables, comparables et intelligibles. Il doit notamment évaluer :
 - i) si les informations qui auraient dû être fournies l'ont bien été,
 - ii) si ces informations sont classées, regroupées ou ventilées, et définies de façon appropriée,
 - 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 ;
 - si les états financiers fournissent des informations adéquates permettant aux utilisateurs visés de comprendre l'incidence des opérations et événements significatifs sur les données qui y sont communiquées;
 - g) si la terminologie utilisée dans les états financiers, y compris l'intitulé de chacun d'eux, est appropriée.
- 9.2.5. Lorsque les états financiers sont préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle, l'auditeur doit aussi déterminer s'ils donnent une image fidèle. Pour ce faire, l'auditeur doit :
 - 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.

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 nécessaires à la présentation d'une image fidèle.

9.2.6. L'auditeur doit évaluer si les états financiers mentionnent ou décrivent adéquatement le référentiel d'information financière applicable.

9.3. Forme de l'opinion

9.3.1. 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.

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 consiste à indiquer si les états financiers donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle^a. 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.

- 9.3.2. 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 modifiée⁶⁴.
- 9.3.3. 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, selon les éléments probants obtenus, 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, comment⁶⁵.

9.4. Rapport de l'auditeur

- 9.4.1. La forme et le contenu du rapport de l'auditeur doivent être conformes à ce qui est prescrit ci-après, sauf si :
 - a) le rapport de l'auditeur doit être modifié conformément à des textes légaux ou réglementaires qui en prescrivent la présentation ou le libellé, par exemple. Dans ce cas, le rapport de l'auditeur ne doit faire référence à la présente norme ISA pour les EPC [en projet] que si tous les éléments importants de la forme et du contenu prescrits sont retenus ;
 - b) le rapport de l'auditeur comporte une opinion modifiée, un paragraphe d'observations, un paragraphe sur d'autres points, une section sur l'incertitude significative liée à la continuité de l'exploitation, une section sur d'autres obligations en matière de rapport ou une section distincte portant sur les autres informations. Dans ce cas, l'auditeur doit apporter les modifications nécessaires à son opinion (conformément à la Partie 9.5) ou à son rapport (conformément à la Partie 9.8), selon le cas.

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 document Auditor Reporting Supplemental Guide, sont considérées comme étant équivalentes.

Pour les incidences sur le rapport de l'auditeur, voir la Partie 9, paragraphe 9.5.1.X.

⁶⁵ Pour les incidences sur le rapport de l'auditeur, voir la Partie 9, paragraphe 9.5.1.Y.

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

Aux [actionnaires de la société ABC ou autre destinataire approprié]66

Opinion

Nous avons effectué l'audit⁶⁷ 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 (renommer ces états financiers selon ce qui convient)]⁶⁸.

À notre avis, les états financiers ci-joints [donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle^b de]⁶⁹ 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 [référentiel d'information financière applicable]⁷⁰.

Fondement de l'opinion

Nous avons effectué notre audit conformément [à la Norme internationale d'audit applicable aux audits d'états financiers d'entités peu complexes (la norme ISA pour les EPC)]. Les responsabilités qui nous incombent en vertu de la norme ISA pour les EPC sont plus amplement décrites dans la section « Responsabilités de l'auditeur à l'égard de l'audit des états financiers » du présent rapport⁷¹. Nous sommes indépendants de la société conformément aux règles de déontologie qui s'appliquent à l'audit des états financiers [au / aux / en / à] [pays] 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'audit⁷².

Responsabilités de [la direction] à l'égard des états financiers⁷³

[La direction] est responsable de la préparation [et de la présentation fidèle] des états financiers conformément aux [référentiel d'information financière applicable]⁷⁴, 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].

Responsabilités de l'auditeur à l'égard de l'audit des états financiers⁷⁵

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 à la norme ISA pour les EPC 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.

Dans le cadre d'un audit réalisé conformément à la norme ISA pour les EPC, 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;
- 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

Dans ce modèle, qui montre la forme et le contenu prescrits du rapport de l'auditeur, il convient d'adapter les passages présentés entre crochets ([...]).

Lorsque l'auditeur formule une impossibilité d'exprimer une opinion, il modifie la déclaration qui indique que les états financiers ont été audités pour préciser qu'il a reçu pour mission d'effectuer l'audit des états financiers.

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 document Auditor Reporting Supplemental Guide, sont considérées comme étant équivalentes.

Nommer l'entité dont les états financiers ont été audités ; mentionner chaque état financier ainsi que les notes et les principales méthodes comptables retenues, et préciser la date ou la période couverte par chaque état financier.

Voir aussi le paragraphe 9.4.2 ci-dessous. Lorsque les états financiers sont préparés conformément à un référentiel reposant sur l'obligation de conformité, le libellé de l'opinion et de la description des responsabilités de l'auditeur précise plutôt que les états financiers ont été préparés, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel d'information financière applicable.

Si le référentiel d'information financière est autre que les Normes internationales d'information financière (IFRS), ou les Normes comptables internationales du secteur public (IPSAS) publiées par le Conseil des normes comptables internationales du secteur public, faire mention du pays (ou autre collectivité territoriale) d'où émane le référentiel utilisé.

Lorsque l'auditeur formule une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers, son rapport ne comprend pas cette déclaration.

Lorsque l'auditeur exprime une opinion avec réserve ou une opinion défavorable, il modifie la déclaration relative à la question de savoir si les éléments probants recueillis sont suffisants et appropriés pour fonder l'opinion d'audit de manière à y inclure les termes « avec réserve » ou « défavorable », selon le cas. S'il formule une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers, son rapport ne comprend pas cette déclaration.

Le cas échéant, utiliser d'autres désignations appropriées dans le contexte juridique du pays.

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 document Auditor Reporting Supplemental Guide, sont considérées comme étant équivalentes.

Lorsque l'auditeur formule une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers, la description des responsabilités qui lui incombent inclut uniquement les éléments exigés au paragraphe 9.5.4.

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 fidèle⁷⁶].

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 : indiquer le lieu, dans le pays concerné, où l'auditeur exerce son activité]

[Date: indiquer la date, qui ne peut être 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 probants qui attestent i) que tous les états et l'ensemble des informations compris dans le jeu d'états financiers ont été préparés; et ii) que les personnes habilitées à le faire ont déclaré qu'elles assumaient la responsabilité de ces états financiers]

- 9.4.2. Lorsque les états financiers sont préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle, l'auditeur doit faire mention, dans la description des responsabilités à l'égard des états financiers donnée dans son rapport, de la préparation et de la présentation fidèle des états financiers.
- 9.4.3. L'auditeur qui utilise les travaux d'un expert de son choix ne doit pas faire mention de ces travaux dans son rapport s'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.

9.5. Expression d'une opinion modifiée

Les tableaux A à C ci-dessous contiennent les exigences concernant l'opinion modifiée à exprimer dans différentes situations, ainsi que la forme et le contenu d'une telle opinion.

- 9.5.1A. L'auditeur doit exprimer une opinion modifiée dans son rapport conformément aux exigences énoncées dans les tableaux A à C 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 ;

Pertinent seulement lorsque les états financiers sont préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle.

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 document Auditor Reporting Supplemental Guide, sont considérées comme étant équivalentes.

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.

9.5.1.B. Lorsque l'auditeur exprime une opinion modifiée, il doit :

- a) remplacer l'intitulé « Fondement de l'opinion » par l'intitulé « Fondement de l'opinion avec réserve », « Fondement de l'opinion défavorable » ou « Fondement de l'impossibilité d'exprimer une opinion », conformément aux exigences énoncées dans les tableaux A à C;
- b) dans la section « Fondement de l'opinion », inclure une description du problème à l'origine de la modification.

Le tableau A précise 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 effectives ou éventuelles de ce problème sur les états financiers détermine le type d'opinion qui sera exprimée.

TABLEAU A	Jugement de l'auditeur quant au caractère généralisé des incidences effectives ou éventuelles sur les états financiers		
Nature du problème donnant lieu à une opinion modifiée	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	

Le tableau B précise l'opinion modifiée à exprimer pour chaque type d'opinion énoncée dans le tableau A.

TABLEAU B Forme de l'opinion	Référentiel reposant sur le principe d'image fidèle	Référentiel reposant sur l'obligation de conformité	
9.5.1.C. Opinion avec réserve	« À notre avis, à l'exception [des incidences effectives ou	« à l'exception [des incidences effectives ou	
Rapport de l'auditeur – Intitulé de l'opinion :	éventuelles] ⁷⁷ du ou des problèmes décrits dans la section "Fondement de l'opinion	éventuelles] du ou des problèmes décrits dans la section "Fondement de	
« Opinion avec réserve »	avec réserve", les états	l'opinion avec réserve", les	
Rapport de l'auditeur – Intitulé du fondement de l'opinion :	financiers ci-joints donnent, dans tous leurs aspects	états financiers ci-joints ont été préparés, dans tous leurs aspects significatifs, conformément aux	

Il convient d'adapter les passages entre crochets ([...]).

-

		Ι
« Fondement de l'opinion	significatifs, une image fidèled	[référentiel d'information
•	de [], conformément aux	financière applicable]. »
avec réserve »	[référentiel d'information	
	financière applicable]. »	
	indioiere applicable]. »	
9.5.1.D. Opinion	« les états financiers ci-joints	« les états financiers ci-
défavorable	ne donnent pas une image	joints n'ont pas été préparés,
		dans tous leurs aspects
Rapport de l'auditeur –		significatifs, conformément
Intitulé de l'opinion :		,
		aux [référentiel d'information
« Opinion défavorable »		financière applicable]. »
Rapport de l'auditeur –		
Intitulé du fondement de	· · ·	
l'opinion :		
« Fondement de l'opinion		
défavorable »		



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 document Auditor Reporting Supplemental Guide, sont considérées comme étant équivalentes.

	fidèle de [], conformément aux [référentiel d'information financière applicable]. »
9.5.1.E. Impossibilité d'exprimer une opinion	« [L'auditeur n'exprime] pas d'opinion sur les états financiers cijoints.
Rapport de l'auditeur – Intitulé de l'opinion :	En raison de l'importance du ou des problèmes décrits dans la section "Fondement de l'impossibilité d'exprimer une opinion",
« Impossibilité d'exprimer une opinion »	[l'auditeur n'a] pas été en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder une opinion d'audit sur les états financiers. »
Rapport de l'auditeur – Intitulé du fondement de l'opinion :	
« Fondement de l'impossibilité d'exprimer une opinion »	

Le tableau C présente certaines des circonstances particulières dans lesquelles il faut exprimer une opinion modifiée, ainsi que les types d'opinions exprimées dans ces circonstances selon la nature du problème donnant lieu à une opinion modifiée (voir le tableau A). Ce tableau n'est pas exhaustif.

Tableau C Circonstances particulières dans lesquelles il faut exprimer une opinion modifiée	Réf. : par. ou alinéa	Opinion avec réserve	Opinion défavorable	Impossibilité d'exprimer une opinion
Soldes d'ouverture				
9.5.1.F. L'auditeur n'est pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés concernant les soldes d'ouverture ⁷⁸ .	4.6.4	~		~
9.5.1.G. L'auditeur conclut, en s'appuyant sur les éléments probants obtenus, 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.	4.6.5	*	*	
9.5.1.H. L'auditeur conclut, en s'appuyant sur les éléments probants obtenus, que les méthodes comptables de la période considérée n'ont pas été appliquées de façon uniforme par rapport à celles	4.6.6	~	~	

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 document Auditor Reporting Supplemental Guide, sont considérées comme étant équivalentes.

appliquées aux soldes d'ouverture, conformément au référentiel d'information financière applicable, ou 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.				
9.5.1.I. Les états financiers de la période précédente comportaient une modification qui demeure pertinente et significative par rapport aux états financiers de la période considérée.	4.6.3	~	~	~
Non-conformité aux textes légaux et réglementaires				
9.5.1.J. L'auditeur ne peut obtenir des informations suffisantes sur les cas de non-conformité suspectés.	7.4.24	~		~
9.5.1.K. 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.	7.4.25	·	~	
9.5.1.L. 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.	7.4.25	>		~
9.5.1.M. 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.	7.4.25	~		~
Confirmations externes				
9.5.1.N. L'auditeur conclut que le refus de la direction de lui permettre d'envoyer une demande de confirmation est déraisonnable, ou il est incapable d'obtenir des éléments probants pertinents et fiables au moyen de procédures d'audit de remplacement.	7.3.23	~		~
9.5.1.O. Il n'est pas possible de mettre en œuvre des procédures de remplacement pour obtenir des éléments probants suffisants et appropriés concernant l'existence et l'état des stocks.	7.4.20	*		~

	l	T	<u> </u>	T 1
Continuité de l'exploitation				
9.5.1.P. Les états financiers ont été préparés selon le principe comptable de continuité d'exploitation, mais l'auditeur juge que l'application par la direction du principe comptable de continuité d'exploitation dans les états financiers est inappropriée.	7.4.1 8.5.7		~	
9.5.1.Q. Les états financiers ne fournissent pas des informations adéquates sur l'incertitude significative.				
9.5.1.R. Dans ces circonstances, la section « Fondement de l'opinion avec réserve [ou de l'opinion défavorable] » doit indiquer 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.	7.4.5 8.5.8		·	
9.5.1.S. Lors de son appréciation de l'évaluation faite par la direction de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, l'auditeur constate que la période considérée par la direction est inférieure à 12 mois à compter de la date de clôture, et la direction ne procède pas à une évaluation ou ne prolonge pas celle déjà faite, de telle sorte que l'auditeur n'est pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés. Déclarations écrites	7.4.2			•
9.5.1.T. L'auditeur conclut que le doute concernant la compétence, l'intégrité, les valeurs éthiques ou la diligence de la direction est suffisamment important pour estimer que les déclarations écrites exigées par la présente norme [en projet] ne sont pas fiables.	8.6.5	~		~
9.5.1.U. L'auditeur conclut que le doute concernant l'intégrité de la direction est suffisamment important pour estimer que les déclarations écrites exigées par la présente norme [en projet] ne sont pas fiables ; ou encore la direction ne fournit pas les déclarations écrites exigées par les alinéas 8.6.1 a) à c).	8.6.6			*
Chiffres correspondants				
9.5.1.V. Des chiffres correspondants sont présentés et le rapport de l'auditeur pour la période précédente, tel qu'il a été délivré, comportait une	9.7.4	~	~	~

opinion avec réserve ou une opinion défavorable, ou la formulation d'une impossibilité d'exprimer une opinion. Or, le problème à l'origine de l'opinion modifiée n'est pas résolu.				
Le paragraphe sur le fondement de l'opinion modifiée doit alors : a) soit faire mention à la fois des chiffres de la période considérée et des chiffres correspondants dans la 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.				
Autres éléments				
9.5.1.W. L'auditeur n'est pas en mesure de réunir des éléments probants suffisants et appropriés.	8.5.6	>		*
9.5.1.X. Des états financiers préparés conformément aux exigences d'un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle ne donnent pas une image fidèle.	9.3.2	>	*	
9.5.1.Y. Les états financiers ont été préparés conformément à un référentiel reposant sur l'obligation de conformité et, dans des circonstances extrêmement rares, l'auditeur conclut, en s'appuyant sur les éléments probants obtenus, que ces états financiers sont trompeurs.	9.3.3	~	~	✓

Autres questions relatives à l'expression d'une opinion modifiée

- 9.5.2 Si l'auditeur utilise les travaux d'un expert de son choix et qu'il en fait mention dans son rapport parce que cela est utile pour comprendre l'opinion modifiée, il doit préciser, dans ce même rapport, qu'une telle mention n'atténue en rien sa responsabilité pour ce qui concerne son opinion.
- 9.5.3. Si les états financiers comportent une anomalie significative, l'auditeur doit :
 - a) dans le cas d'une anomalie ayant trait à des montants particuliers contenus dans les états financiers (y compris dans les informations quantitatives), 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;
 - b) dans le cas d'une anomalie ayant trait à des informations qualitatives, expliquer dans la section « Fondement de l'opinion » en quoi ces informations comportent une anomalie ;

- c) dans le cas d'une anomalie résultant de l'omission d'informations à fournir dans les états financiers :
 - i) s'entretenir de cette omission avec les responsables de la gouvernance,
 - ii) décrire, dans la section « Fondement de l'opinion », la nature des informations omises,
 - iii) 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.
- 9.5.4. 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 contenue dans le modèle de rapport présenté au paragraphe 9.4.1 de manière à y inclure uniquement les éléments suivants :
 - a) une déclaration indiquant que les responsabilités de l'auditeur consistent à réaliser un audit des états financiers de l'entité conformément à la norme ISA pour les EPC [en projet] et à délivrer un rapport d'audit;
 - b) une déclaration indiquant que, 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) une déclaration indiquant que l'auditeur est indépendant de l'entité, conformément aux règles de déontologie pertinentes au regard de l'audit, et qu'il s'est acquitté des autres responsabilités déontologiques énoncées dans ces règles.

9.6. Autres paragraphes dans le rapport de l'auditeur

Les paragraphes d'observations et les paragraphes sur d'autres points sont ajoutés 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 qui 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.

Paragraphes d'observations

9.6.1. Lorsque l'auditeur considère comme nécessaire d'attirer l'attention des utilisateurs sur un point qui est présenté ou qui fait l'objet d'informations dans les états financiers et qui, selon son jugement professionnel, revêt une importance telle qu'il est fondamental pour la compréhension des états financiers par les utilisateurs, il doit, s'il n'est pas tenu de modifier son opinion, inclure dans son rapport un paragraphe d'observations indiquant que le rapport de l'auditeur n'est pas modifié pour ce qui concerne le point faisant l'objet des observations.

Voici des exemples de circonstances dans lesquelles un paragraphe d'observations peut être nécessaire :

- a) le référentiel d'information financière prescrit par des textes légaux ou réglementaires serait inacceptable s'il n'était pas ainsi prescrit ;
- b) 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.

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, 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, 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.

Paragraphes sur d'autres points

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.

- 9.6.2. Lorsque 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 professionnel, 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 si aucun texte légal ou réglementaire ne l'interdit.
- 9.6.3. 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.
- 9.6.4. Lorsque l'auditeur inclut dans son rapport un paragraphe d'observations, un paragraphe sur d'autres points, une section sur l'incertitude significative liée à la continuité de l'exploitation ou une section sur les autres informations, il doit le faire conformément aux exigences énoncées dans le tableau D.

Tableau D Paragraphe ou section	Emplacement	Titre	Contenu
9.6.5. Paragraphe d'observations	Section distincte du rapport de l'auditeur	La section doit être précédée d'un titre approprié contenant le terme « Observations ».	L'auditeur doit 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. Le paragraphe doit indiquer que l'opinion de l'auditeur n'est pas modifiée pour ce qui concerne le point faisant
9.6.6. Paragraphe sur d'autres points	Section distincte du rapport de l'auditeur	La section doit être précédée d'un titre approprié contenant les termes « Autre point » ou « Autres points ».	l'objet des observations. Le paragraphe doit inclure ce qui convient dans les circonstances.
9.6.7. Section sur l'incertitude significative liée à la continuité de l'exploitation	Section distincte du rapport de l'auditeur	La section doit être intitulée « Incertitude significative liée à la continuité de l'exploitation ».	L'auditeur doit attirer l'attention sur la note des états financiers qui fournit des informations sur les questions faisant l'objet de l'incertitude significative. Il doit aussi préciser 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 qu'il exprime une opinion non modifiée sur ce point.

9.7. Informations comparatives - Chiffres correspondants et états financiers comparatifs

- 9.7.1. 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 montants et autres informations présentés dans la période précédente concordent avec les informations comparatives ou s'ils ont été retraités ;
 - 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.

- 9.7.2. 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 les états financiers de la période précédente sont modifiés, l'auditeur doit déterminer si les informations comparatives concordent avec les états financiers modifiés.
- 9.7.3. 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 ou les états financiers comparatifs 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.

Chiffres correspondants

- 9.7.4. Lorsque des chiffres correspondants sont présentés, l'opinion de l'auditeur ne doit pas les mentionner, sauf dans la situation décrite au paragraphe 9.7.3 ou celles décrites ci-après :
 - a) 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 considérée⁷⁹;
 - b) 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.

États financiers comparatifs

- 9.7.5. 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.
- 9.7.6. 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.

9.8. Autres informations

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.

9.8.1. L'auditeur doit 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.

Pour les incidences sur le rapport de l'auditeur, voir la Partie 9, paragraphe 9.5.1.V.

- 9.8.2. L'auditeur doit lire les autres informations et, ce faisant :
 - a) apprécier s'il existe une incohérence significative entre les autres informations et les états financiers ;
 - b) apprécier s'il existe une incohérence significative entre les autres informations et la connaissance qu'il a acquise au cours de l'audit.
- 9.8.3. Aux fins de l'appréciation exigée à l'alinéa 9.8.2 a), 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.

Pour évaluer la cohérence avec les états financiers des montants ou autres éléments sélectionnés, 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.

- 9.8.4. Lorsqu'il lit les autres informations, l'auditeur doit aussi rester attentif aux indices suggérant que les autres informations restantes, qui ne sont liées ni aux états financiers ni à la connaissance qu'il a acquise au cours de l'audit, comportent une anomalie significative.
- 9.8.5. 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 :
 - 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.
- 9.8.6. Si l'auditeur conclut, en s'appuyant sur les éléments probants obtenus, 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. Si, après cette demande, la correction n'est toujours pas apportée, l'auditeur doit considérer les conséquences sur son rapport (voir le tableau E) ou démissionner, lorsque cela est possible.
- 9.8.7. Lorsque l'auditeur a obtenu une partie ou la totalité des autres informations à la date de son rapport, il doit inclure dans celui-ci une section intitulée « Autres informations » conformément aux exigences énoncées au tableau E.
- 9.8.8. 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 autres informations.

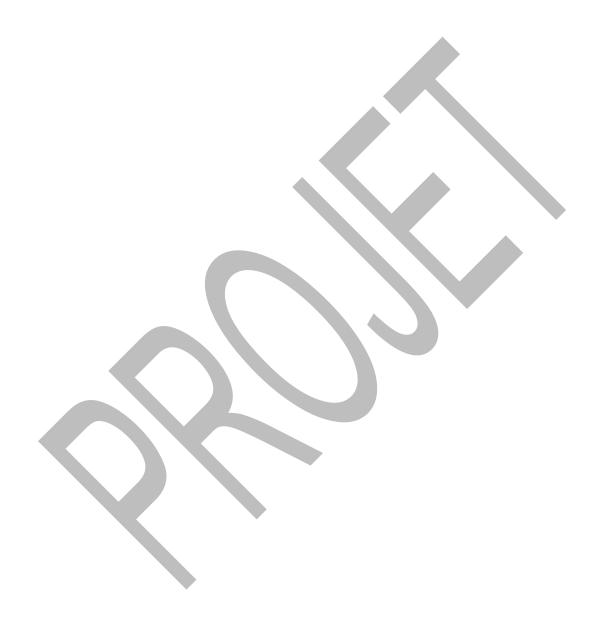
9.8.9. L'auditeur doit consigner dans son dossier les procédures qu'il a mises en œuvre à l'égard des autres informations et la version définitive de ces autres informations.

Tableau E	Emplacement	Titre	Contenu
Paragraphe ou section			
9.8.10. Section sur les autres informations	Section distincte du rapport de l'auditeur	La section doit être précédée du titre « Autres informations » ou d'un autre titre approprié.	 La section doit contenir : a) un énoncé précisant que la responsabilité des autres informations incombe à la direction ; b) la désignation des autres informations, le cas échéant, obtenues par l'auditeur avant 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 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 pour les EPC [en projet], 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
	7 7		autres informations, un énoncé décrivant cette anomalie.

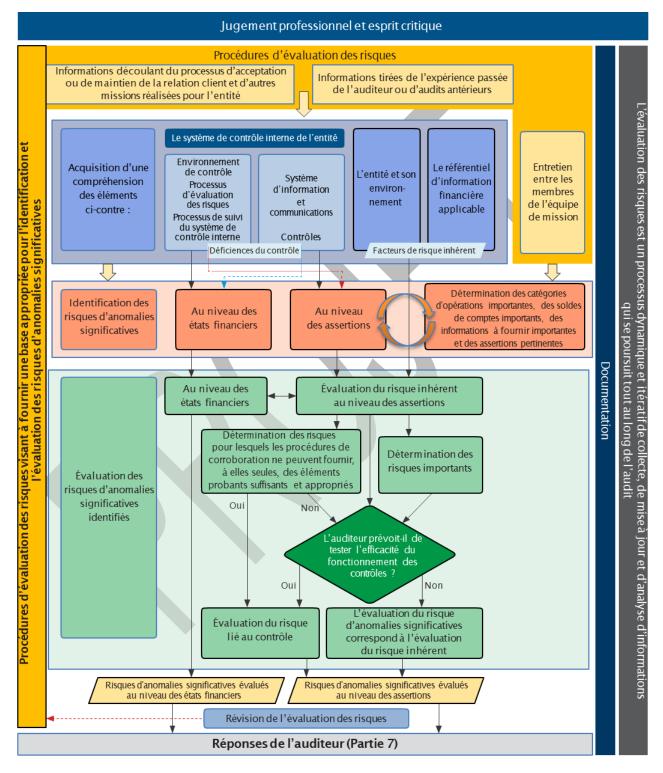
ANNEXE 1

Glossaire

Voir le document *Glossary of Terms* pour les définitions proposées.



Identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives (Partie 6)



Facteurs de risque de fraude

La présente annexe contient des exemples de facteurs de risque de fraude que peuvent rencontrer les auditeurs dans l'audit d'entités peu complexes. Elle présente séparément les exemples ayant trait aux deux types de fraudes : les informations financières mensongères et les détournements d'actifs.

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.

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 :

- des baisses importantes de la demande client ou une augmentation du nombre de faillites affectant le secteur d'activité ou l'économie en général;
- un niveau élevé de concurrence ou de saturation du marché, accompagné de marges à la baisse;
- des pertes d'exploitation laissant planer le spectre d'une faillite ou d'une saisie;
- 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.

La direction subit des pressions pour satisfaire aux exigences ou aux attentes de tiers, notamment :

- des pressions pour obtenir le renouvellement d'un financement ou trouver du financement supplémentaire, ou pour satisfaire aux obligations de remboursement de la dette ou aux clauses restrictives des contrats d'emprunt, et donc des pressions pour surévaluer la performance ou la situation financière afin de montrer la rentabilité et la viabilité à long terme;
- des pressions pour sous-évaluer les produits afin de réduire les passifs d'impôts.

Circonstances favorables

Certaines circonstances sont favorables à la présentation d'informations financières mensongères, notamment :

- l'existence d'opérations avec des parties liées hors du cadre normal des activités ou avec des entités liées non auditées ou auditées par un autre cabinet ;
- 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 et, par conséquent, le suivi de la direction n'est pas efficace;
- des composantes du contrôle interne sont déficientes pour les raisons suivantes :
 - o manque de séparation des tâches ou de contrôles antifraudes (par exemple, lignes de dénonciation de la fraude, fonction d'audit interne),
 - suivi des contrôles inadéquat,

 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.
- 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 ou des propriétaires de justifier des traitements comptables inhabituels ou inappropriés en invoquant leur caractère non significatif ou dans le but d'aider à la survie de l'entité.
- Relation tendue entre la direction et l'auditeur actuel ou son prédécesseur en raison de conflits, de conditions déraisonnables imposées à l'auditeur, de restrictions qui limitent l'accès à certaines personnes ou informations, ou d'un comportement dominateur de la direction.

Facteurs de risque associés à des anomalies résultant de détournements d'actifs

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, un type de fraude commun dans les entités peu complexes. 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 :
 - o de licenciements annoncés ou prévus ;
 - o 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, dont les suivantes :

- montants importants d'espèces en caisse ou manipulés ;
- stocks composés d'articles de petite taille, de grande valeur ou en forte demande;
- immobilisations de petite taille, facilement revendables ou ne portant aucune mention de propriété.

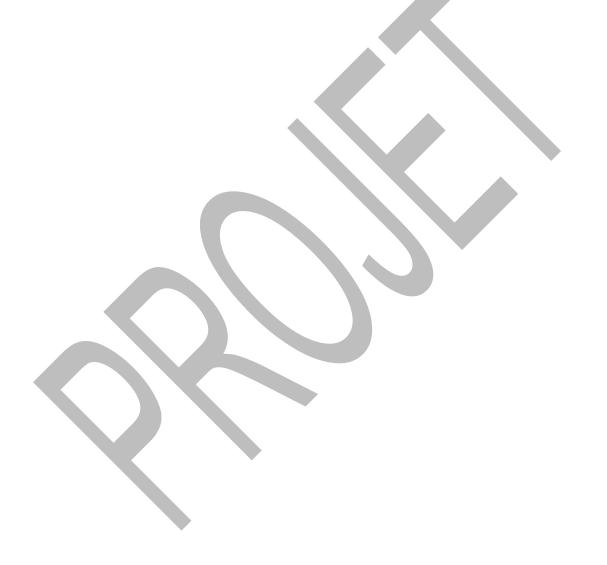
Un contrôle interne inadéquat sur certains actifs peut accroître le risque de détournements de ces actifs. Par exemple, des détournements d'actifs peuvent survenir pour les raisons suivantes :

- séparation des tâches ou contrôles indépendants inadéquats ;
- système d'autorisation et d'approbation des opérations inadéquat (par exemple, pour les achats);
- tenue inadéquate des fichiers sur les actifs ou moyens inadéquats de protection physique des espèces, des stocks ou des immobilisations;

- absence de vacances obligatoires pour le personnel exécutant des fonctions clés en matière de contrôle ;
- manque de compréhension de l'informatique de la part de la direction.

Attitudes et rationalisations

- Indifférence concernant le besoin de contrôler ou de réduire les risques liés au détournement d'actifs.
- Indifférence concernant le contrôle interne (contournement des contrôles existants ou absence de mesures appropriées pour corriger les détournements d'actifs connus, y compris les petits vols).
- Comportement dénotant du mécontentement ou de l'insatisfaction par rapport à l'entité ou à la façon dont elle traite l'employé.



ANNEXE 4

Assertions

Les **assertions** sont 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.

L'auditeur d'une entité peu complexe (EPC) peut, lorsqu'il identifie et évalue les risques d'anomalies significatives, se référer aux catégories d'assertions mentionnées 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.

Les assertions auxquelles l'auditeur d'une EPC peut se référer lorsqu'il prend en considération les différents types d'anomalies potentielles peuvent entrer dans les catégories suivantes :

Assertions concernant les catégories d'opérations et les événements de la période auditée, ainsi que les informations connexes :

- 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;
- 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 :
- 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 ;
- séparation des périodes : les opérations et les événements ont été enregistrés dans la bonne période ;
- classement : les opérations et les événements ont été enregistrés dans les bons comptes ;
- 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.

Assertions concernant les soldes de comptes en fin de période, ainsi que les informations connexes :

- existence : les actifs, les passifs et les éléments de capitaux propres existent ;
- droits et obligations : l'entité détient ou contrôle les droits sur les actifs, et les passifs correspondent aux obligations de l'entité ;
- 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;

- 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;
- classement : les actifs, les passifs et les éléments de capitaux propres ont été enregistrés dans les bons comptes ;
- 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.

L'auditeur peut également se référer aux assertions mentionnées ci-dessus, 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.



ANNEXE 5

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 [référentiel d'information financière applicable]. Cet exemple n'a pas valeur prescriptive et ne vise qu'à servir de guide pour la mise en application des dispositions de la norme ISA pour les EPC [en projet]. 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 4.5.2).

À l'attention du représentant approprié de la direction ou des responsables de la gouvernance de la société ABC⁸⁰.

[L'objectif et l'étendue de l'audit]

Vous⁸¹ 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 à la Norme internationale d'audit applicable aux audits d'états financiers d'entités peu complexes (norme ISA pour les EPC) 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.

[Les responsabilités de l'auditeur]

Nous effectuerons notre audit conformément à la norme ISA pour les EPC. Cette norme requiert que nous nous conformions aux règles de déontologie. Dans le cadre d'un audit réalisé conformément à la norme ISA pour les EPC, 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

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 ou territoire où elle est réalisée.

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.

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. 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 à la norme ISA pour les EPC.

Nous réaliserons notre audit en partant du principe que [la direction et, le cas échéant, les responsables de la gouvernance⁸²] [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 [référentiel d'information financière applicable⁸³];
- 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 ;

-

Utiliser l'appellation appropriée à la situation.

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 document Auditor Reporting Supplemental Guide, sont considérées comme étant équivalentes.

- c) la responsabilité de nous fournir :
 - 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 au cours 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]

XYZ & cie

[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.]

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.

Lu et approuvé au nom de la société ABC par (signature)
.......
Nom et titre
Date

ANNEXE 6

Exemple de lettre d'affirmation

L'exemple de lettre qui suit comprend les déclarations écrites qui sont exigées par la Partie 8.6 de la norme ISA pour les EPC [en projet]. Il est présumé, dans cet exemple, que l'exigence d'obtenir une déclaration écrite à l'égard de la continuité de l'exploitation 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 aux fins de l'expression d'une opinion indiquant si les états financiers donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle, conformément aux [référentiel d'information financière applicable].

Nous vous confirmons ce qui suit :

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 [référentiel d'information financière applicable], 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.
- Les relations et opérations avec des parties liées sont correctement comptabilisées et communiquées selon les exigences des [référentiel d'information financière applicable].
- Tous les événements survenus après la date de clôture et pour lesquels les [référentiel d'information financière applicable] exigent qu'un ajustement soit apporté ou que des informations soient communiquées ont fait l'objet du traitement requis.
- 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.
- Tous les procès et litiges actuels ou éventuels dont les incidences devraient être prises en compte lors de la préparation des états financiers ont été communiqués, et le traitement comptable et les informations dont ils ont fait l'objet sont conformes au référentiel d'information financière applicable.
- [Toute autre question que l'auditeur peut juger appropriée.]

Informations fournies

- Nous vous avons fourni :
 - o 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 ;
 - o les informations additionnelles que vous nous avez demandées aux fins de l'audit ;

- o 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.
- 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 ;
 - o d'autres personnes dès lors que la fraude pourrait avoir un effet significatif sur les états financiers.
- 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.
- Nous vous avons communiqué tous les cas effectifs ou potentiels de non-conformité par rapport aux textes légaux ou réglementaires dont les conséquences devraient être prises en compte lors de l'établissement des états financiers.
- Nous vous avons communiqué tous les procès et litiges actuels ou éventuels venus à notre connaissance et dont les incidences devraient être prises en compte lors de la préparation des états financiers.
- 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.
- [Toute autre question que l'auditeur peut juger nécessaire.]

Direction		Direction	

MODIFICATIONS DE CONCORDANCE PROPOSÉES – PREFACE TO THE INTERNATIONAL QUALITY MANAGEMENT, AUDITING, REVIEW, OTHER ASSURANCE, AND RELATED SERVICES PRONOUNCEMENTS

[La présente section n'a pas été traduite.]

The following sets out the proposed conforming amendments to the preface to the International Quality Management, ⁸⁴ Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements to facilitate the new category of auditing standard, the Proposed International Standard on Auditing (ISA) for Audits of Financial Statements of Less Complex Entities (ISA for LCE).

Introduction

- This preface to the International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services
 Pronouncements is issued to facilitate understanding of the scope and authority of the pronouncements the
 International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) issues, as set forth in the IAASB's Terms of
 Reference.
- 2. The IAASB is committed to the goal of developing a set of International Standards and other pronouncements which are generally accepted worldwide. IAASB members act in the common interest of the public at large and the worldwide accountancy profession. This could result in their taking a position on a matter that is not in accordance with current practice in their country or firm or not in accordance with the position taken by those who put them forward for membership of the IAASB.

The IAASB's Pronouncements

IAASB Authoritative Pronouncements

- 3. The IAASB's pronouncements govern audit, review, other assurance, and related services engagements that are conducted in accordance with International Standards. They do not override the local laws or regulations that govern the audit of historical financial statements or assurance engagements on other information in a particular country required to be followed in accordance with that country's national standards. In the event that local laws or regulations differ from, or conflict with, the IAASB's Standards on a particular subject, an engagement conducted in accordance with local laws or regulations will not automatically comply with the IAASB's Standards. A professional accountant should not represent compliance with the IAASB's Standards unless the professional accountant has complied fully with all standards relevant to the engagement.
- 4. The authoritative pronouncements of the IAASB are the International Standards, which are issued following the IAASB's stated due process.

The Authority Attaching to International Standards Issued by the International Auditing and Assurance Standards Board

- 5. International Standards on Auditing (ISAs) are to be applied in the audit of historical financial information.
- 6. The International Standard on Auditing for Audits of Financial Statements of Less Complex Entities (ISA for LCE) may be applied in the audit of the financial statements of a less complex entity in accordance with the authority of the standard.

This preface has been updated to reflect the conforming amendments arising from the IAASB's Quality Management projects.

- 67. International Standards on Review Engagements (ISREs) are to be applied in the review of historical financial information.
- 78. International Standards on Assurance Engagements (ISAEs) are to be applied in assurance engagements other than audits or reviews of historical financial information.
- 89. International Standards on Related Services (ISRSs) are to be applied to compilation engagements, engagements to apply agreed upon procedures to information and other related services engagements as specified by the IAASB.
- <u>910.</u> ISAs, the ISA for LCE, ISREs, ISAEs, and ISRSs are collectively referred to as the IAASB's Engagement Standards.
- 4011. International Standards on Quality Management (ISQMs) are to be applied for all services falling under the IAASB's Engagement Standards.

International Standards on Auditing

44<u>12.</u> ISAs are written in the context of an audit of financial statements⁸⁵ by an independent auditor. They are to be adapted as necessary in the circumstances when applied to audits of other historical financial information. The authority of ISAs is set out in ISA 200.⁸⁶

The International Standard on Auditing for Audits of Financial Statements of Less Complex Entities

13. The ISA for LCE is written in the context of an audit of financial statements of a less complex entity by an independent auditor. The authority of the ISA for LCE is set out in the preface and Part A of the standard.

International Standards on Quality Management

4214. ISQMs are written to apply to firms in respect of all their services falling under the IAASB's Engagement Standards. The authority of ISQMs is set out in the introduction to each ISQM.

Other International Standards

- 4315. Some International Standards identified in paragraphs 76–98 contain: objectives, requirements, application and other explanatory material, introductory material and definitions. These terms are to be interpreted in a directly analogous way to how they are explained in the context of ISA and financial statement audits in ISA 200.
- 14<u>16</u>. Other International Standards identified in paragraphs <u>76–98</u> contain basic principles and essential procedures (identified in bold type lettering and by the word "should") together with related guidance in the form of explanatory and other material, including appendices. The basic principles and essential procedures are to be understood and applied in the context of the explanatory and other material that provides guidance for their application. It is therefore necessary to consider the entire text of a Standard to understand and apply the basic principles and essential procedures.
- 4517. The basic principles and essential procedures of a Standard are to be applied in all cases where they are relevant in the circumstances of the engagement. In exceptional circumstances, however, a professional accountant may judge it necessary to depart from a relevant essential procedure in order to achieve the purpose of that procedure. When such a situation arises, the professional accountant is required to document how alternative procedures performed achieve the purpose of the procedure and, unless otherwise clear, the reasons for the departure. The

Unless otherwise stated, "financial statements" mean financial statements comprising historical financial information.

⁸⁶ ISA 200, Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards on Auditing

- need for the professional accountant to depart from a relevant essential procedure is expected to arise only where, in the specific circumstances of the engagement, that procedure would be ineffective.
- 4618. Appendices, which form part of the application material, are an integral part of a Standard. The purpose and intended use of an appendix are explained in the body of the related Standard or within the title and introduction of the appendix itself.

Professional Judgment

47<u>19</u>. The nature of the International Standards requires the professional accountant to exercise professional judgment in applying them.

Applicability of the International Standards

- 4820. The scope, effective date and any specific limitation of the applicability of a specific International Standard is made clear in the Standard. Unless otherwise stated in the International Standard, the professional accountant is permitted to apply an International Standard before the effective date specified therein.
- 4921. International Standards are relevant to engagements in the public sector. When appropriate, additional considerations specific to public sector entities are included:
 - (a) Within the body of an International Standard in the case of ISAs, the ISA for LCE and ISQMs; or
 - (b) In a Public Sector Perspective (PSP) appearing at the end of other International Standards.

Non-Authoritative Material

<u>2022</u>. Non-authoritative material includes Practice Notes issued by the IAASB and staff publications. Non-authoritative material is not part of the IAASB's International Standards.

International Auditing Practice Notes

- 2423. International Auditing Practice Notes (IAPNs) do not impose additional requirements on auditors beyond those included in the ISAs or the ISA for LCE, nor do they change the auditor's responsibility to comply with all ISAs, or the ISA for LCE, relevant to the audit. IAPNs provide practical assistance to auditors. They are intended to be disseminated by those responsible for national standards, or used in developing corresponding national material. They also provide material that firms can use in developing their training programs and internal guidance.
- 2224. Depending on the nature of the topic(s) covered, an IAPN may assist the auditor in:
 - Obtaining an understanding of the circumstances of the entity, and in making judgments about the identification and assessment of risks of material misstatement;
 - Making judgments about how to respond to assessed risks, including judgments about procedures that may be appropriate in the circumstances; or
 - Addressing reporting considerations, including forming an opinion on the financial statements and communicating with those charged with governance.

Practice Notes Relating to Other International Standards

2325. The IAASB may also issue International Review Engagement Practice Notes (IREPNs), International Assurance Engagement Practice Notes (IAEPNs), and International Related Services Practice Notes (IRSPNs) to serve the same purpose for ISREs, ISAEs, and ISRSs respectively.

Staff Publications

24<u>26.</u> Staff publications are used to help raise practitioners' awareness of significant new or emerging issues by referring to existing requirements and application material, or to direct their attention to relevant provisions of IAASB pronouncements.

Language

2527. The sole official text of an IAASB International Standard, Practice Note, exposure draft or other publication is that published by the IAASB in the English language.

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.

© Juillet 2021 IFAC. Tous droits réservés. Il est permis de faire des copies de ce document afin d'en maximiser la diffusion et l'apport de commentaires, à condition que chacune porte la mention suivante : « © Juillet 2021 International Federation of Accountants » (IFAC»). Tous droits réservés. Document utilisé avec la permission de l'IFAC. La permission de reproduire ce document est accordée en vue de maximiser sa diffusion et l'apport de commentaires. »

Les appellations « International Auditing and Assurance Standards Board », « International Standards on Auditing », « International Standards on Assurance Engagements », « International Standards on Review Engagements », « International Standards on Related Services », « International Standards on Quality Control », « International Auditing Practice Notes », les sigles « IAASB », « ISA », « ISAE », « ISRE », « ISRS », « ISQC », « IAPN », ainsi que le logo de l'IAASB sont des marques de commerce ou des marques 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 présent exposé-sondage, « Projet de Norme internationale d'audit applicable aux audits d'états financiers d'entités peu complexes (norme ISA pour les EPC) », publié en anglais par l'International Federation of Accountants (IFAC) en juillet 2021, a été traduit en français par Comptables professionnels agréés du Canada / Chartered Professional Accountants of Canada (CPA Canada) en septembre 2021, et est utilisé avec la permission de l'IFAC. Le processus suivi pour la traduction de l'exposé-sondage « Projet de Norme internationale d'audit applicable aux audits d'états financiers d'entités peu complexes (norme ISA pour les EPC) » a été examiné par l'IFAC, et la traduction a été effectuée conformément au Policy Statement de l'IFAC – Policy for Translating and Reproducing Standards. La version approuvée de l'exposé-sondage « Projet de Norme internationale d'audit applicable aux audits d'états financiers d'entités peu complexes (norme ISA pour les EPC) » est celle qui est publiée en langue anglaise par l'IFAC. L'IFAC décline toute responsabilité quant à l'exactitude et à l'exhaustivité de cette traduction française, ou aux actions qui pourraient découler de son utilisation.

Texte anglais de « Projet de Norme internationale d'audit applicable aux audits d'états financiers d'entités peu complexes (norme ISA pour les EPC) » © 2021 par l'International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés.

Texte français de « Projet de Norme internationale d'audit applicable aux audits d'états financiers d'entités peu complexes (norme ISA pour les EPC) » © 2021 par l'International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés.

Titre original: Proposed International Standard on Auditing for Audits of Financial Statements of Less Complex Entities (ISA for LCE)

