

Exposé-sondage

Juillet 2022

*Date limite de réception des commentaires :
le 4 octobre 2022*

Normes internationales d'audit

Modifications de portée limitée proposées
pour :

- la norme ISA 700 (révisée), *Opinion et rapport sur des états financiers*, et
- la norme ISA 260 (révisée), *Communication avec les responsables de la gouvernance*,

par suite de modifications apportées au Code de l'IESBA qui obligent le cabinet à rendre public, le cas échéant, le fait qu'il s'est conformé aux règles d'indépendance applicables aux entités d'intérêt public

IAASB

International Auditing
and Assurance
Standards Board

À propos de l'IAASB

Le présent exposé-sondage (ES) 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 [page 28](#).

ISA.



APPEL À COMMENTAIRES

Le présent ES, *Modifications de portée limitée proposées pour la norme ISA 700 (révisée) et la norme ISA 260 (révisée) par suite de modifications apportées au Code de l'IESBA qui obligent le cabinet à rendre public, le cas échéant, le fait qu'il s'est conformé aux règles d'indépendance applicables aux entités d'intérêt public*, a été élaboré et approuvé par l'IAASB®.

Les propositions contenues dans le présent ES peuvent être modifiées, à la lumière des commentaires reçus, avant la publication du texte définitif. **La date limite de réception des commentaires est le 4 octobre 2022.**

Les répondants sont priés de transmettre leurs commentaires par voie électronique au moyen du site Web de l'IAASB, en utilisant le bouton [Submit Comment](#). Il est à noter que les commentaires doivent être transmis à la fois sous forme de fichier PDF et 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 à partir du site Web de l'IAASB (www.iaasb.org). La version approuvée du texte est la version anglaise.

NOTES EXPLICATIVES

SOMMAIRE

	Page
Introduction	5
Renseignements généraux.....	5
Section 1 Guide à l'intention des répondants	9
Section 2 Points importants	9
<i>Section 2A – Questions d'intérêt public</i>	9
<i>Section 2B – Modifications que l'IAASB propose d'apporter aux normes ISA 700 (révisée) et ISA 260 (révisée)</i>	10
<i>Section 2C – Normes internationales de missions d'examen limité (ISRE)</i>	13
Section 3 Appel à commentaires	15
Annexe – Exemples d'incidence sur le rapport de l'auditeur des modifications qu'il est proposé d'apporter à la norme ISA 700 (révisée)	188
Modifications de portée limitée proposées pour la norme ISA 700 (révisée) et la norme ISA 260 (révisée) par suite de modifications apportées au Code de l'IESBA qui obligent le cabinet à rendre public, le cas échéant, le fait qu'il s'est conformé aux règles d'indépendance applicables aux entités d'intérêt public .	211

Introduction

1. Les présentes notes explicatives donnent des renseignements généraux et expliquent les modifications de portée limitée proposées pour certaines Normes internationales d'audit (ISA) par suite de modifications apportées au Code de l'IESBA¹ qui obligent le cabinet à rendre public, le cas échéant, le fait qu'il s'est conformé aux règles d'indépendance applicables aux entités d'intérêt public (EIP) (l'exigence de transparence de l'IESBA). L'IAASB a approuvé la publication d'un exposé-sondage sur les modifications proposées des normes ISA 700 (révisée) et ISA 260 (révisée) le 17 juin 2022.

Renseignements généraux

Historique du projet de l'IESBA sur les entités cotées et les EIP

2. En décembre 2019, le Conseil des normes internationales de déontologie comptable (International Ethics Standards Board for Accountants – IESBA) a approuvé un projet sur les [définitions d'entité cotée et d'entité d'intérêt public](#) et a publié un exposé-sondage en janvier 2021 sur un [projet de modification des définitions d'entité cotée et d'entité d'intérêt public dans le Code](#) (ES EIP 2021 de l'IESBA).
3. L'ES EIP 2021 de l'IESBA traitait de divers points qui concernaient aussi les normes de l'IAASB, particulièrement les normes ISQM² et ISA, et l'IESBA y a inclus des questions particulières pour connaître les opinions préliminaires des parties prenantes de l'IAASB à propos de ces points. Ces questions particulières portaient notamment sur³ :
 - a) l'objectif global établi par l'IESBA. Il y avait notamment une question sur la possibilité que l'objectif global soit utilisé à la fois par l'IESBA et par l'IAASB afin d'établir des exigences particulières pour certaines entités, y compris sur l'approche qui pourrait être adoptée à cet égard pour les normes ISQM et ISA ;
 - b) une approche au cas par cas aux fins de l'établissement d'exigences particulières pour certaines entités dans les normes de l'IAASB. On voulait recueillir des commentaires sur l'approche au cas par cas proposée, notamment pour déterminer si les exigences particulières déjà établies dans les normes de l'IAASB devraient s'appliquer seulement aux entités cotées ou plus largement à toutes les catégories d'EIP ;
 - c) la forme de communication appropriée pour rendre public le fait que le cabinet s'est conformé aux règles d'indépendance applicables aux EIP. On demandait notamment s'il serait approprié de fournir cette information dans le rapport de l'auditeur et, le cas échéant, quelle approche adopter dans ce rapport.

¹ *International Code of Ethics for Professional Accountants (including International Independence Standards)* du Conseil des normes internationales de déontologie comptable (le Code de l'IESBA).

² Normes internationales de gestion de la qualité.

³ Les questions 1 à 14 de l'ES EIP 2021 de l'IESBA visaient à recueillir des commentaires pour les besoins de celui-ci, mais ces commentaires étaient aussi pertinents pour l'IAASB. Les alinéas a) à c) de la question 15 de l'ES EIP 2021 de l'IESBA concernaient spécifiquement l'IAASB.

Les commentaires des parties prenantes ont été utilisés par l'IAASB dans le cadre de ses activités de collecte d'information et de recherche à propos d'un éventuel projet sur les entités cotées et les EIP.

4. En décembre 2021, l'IESBA a approuvé les modifications de la [Partie 4A du Code de l'IESBA et de son glossaire](#) liées aux entités cotées et aux EIP (le Code de l'IESBA révisé)⁴. Les modifications apportées au Code de l'IESBA entreront en vigueur pour les audits et les examens limités d'états financiers des périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2024.

Projet de l'IAASB sur les entités cotées et les EIP

5. En mars 2022, l'IAASB a approuvé une [proposition de projet](#) visant la mise à jour de portée limitée de ses normes en lien avec les entités cotées et les EIP, qui comportait les objectifs d'intérêt public suivants :
 - a) maintenir la meilleure concordance possible entre les définitions (y compris les principaux concepts qui les sous-tendent) contenues dans les normes ISQM et ISA et celles, révisées, du Code de l'IESBA de manière à en préserver la compatibilité ;
 - b) définir un objectif et des lignes directrices sur lesquels l'IAASB pourra s'appuyer afin de déterminer dans quels cas précis il convient d'imposer des exigences particulières pour certaines entités ;
 - c) déterminer l'ampleur des modifications à apporter, le cas échéant, en ce qui concerne l'applicabilité des exigences particulières actuelles, dans les normes ISQM et ISA, qui ne visent que les entités cotées, pour répondre aux attentes plus élevées des parties prenantes quant aux audits de certaines entités et ainsi renforcer la confiance à l'égard de ces missions ;
 - d) déterminer si le rapport de l'auditeur est une forme de communication appropriée pour accroître la transparence concernant les règles de déontologie pertinentes ayant trait à l'indépendance qui s'appliquent à l'audit des états financiers de certaines entités (voir aussi l'alinéa 3 c)).
6. Étant donné que les modifications du Code de l'IESBA entreront en vigueur pour les audits et examens limités d'états financiers des périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2024, l'IAASB est conscient de la nécessité d'agir plus rapidement quant à l'objectif du projet énoncé à l'alinéa 5 d) afin d'appuyer la mise en œuvre de l'exigence de transparence de l'IESBA. Par conséquent, l'IAASB a déterminé qu'il entreprendrait le projet sur les entités cotées et les EIP en deux volets :
 - a) Volet 1 – L'IAASB travaillera en mode accéléré pour ce qui est de l'objectif du projet énoncé à l'alinéa 5 d), afin que la date d'entrée en vigueur des modifications proposées corresponde à celle des modifications apportées au Code de l'IESBA.
 - b) Volet 2 – L'IAASB se penchera séparément sur les autres objectifs du projet énoncés aux alinéas 5 a) à c) et les modifications qu'il proposera éventuellement auront une date d'entrée en vigueur plus lointaine.

Le présent exposé-sondage concerne les modifications qu'il est proposé d'apporter aux normes

⁴ Voir les paragraphes R400.20 et R400.21 de la prise de position définitive [Revisions to the Definitions of Listed Entity and Public Interest Entity in the Code](#).

ISA 700 (révisée) et ISA 260 (révisée) pour accomplir le volet 1 du projet de mise à jour de portée limitée des normes en lien avec les entités cotées et les EIP.

Coordination entre l'IESBA et l'IAASB

7. L'IESBA et l'IAASB reconnaissent l'importance de la coordination entre les deux conseils pour maintenir la meilleure concordance possible entre les concepts d'EIP et d'« entité ouverte » dans leurs normes respectives. Cette concordance permet la compatibilité entre les propositions de chacun de ces conseils.
8. Ainsi, il y a eu une grande coordination tout au long des projets de l'IAASB et de l'IESBA : collaboration entre leurs permanents respectifs, participation aux groupes de travail de chaque conseil de membres représentant l'autre conseil, échanges avec des représentants de l'IESBA lors des réunions de l'IAASB, discussions conjointes entre les groupes consultatifs de l'IESBA et l'IAASB et séances conjointes entre les normalisateurs nationaux ou territoriaux de l'IESBA et de l'IAASB.

Renseignements généraux sur l'exigence de transparence de l'IESBA

9. Dans l'ES EIP 2021 de l'IESBA, celui-ci a proposé une nouvelle exigence de transparence selon laquelle le cabinet serait tenu de rendre public si une entité a été traitée comme une EIP. L'IESBA a fait cette proposition parce qu'il était conscient de la possibilité qu'il y ait une incertitude accrue parmi le public quant à savoir si une entité a été traitée comme une EIP par un cabinet, et ce en raison des différences locales relatives au classement des entités qui sont des EIP et de la nouvelle exigence proposée selon laquelle les cabinets seraient tenus de déterminer si des entités supplémentaires devraient être traitées comme des EIP.
10. Quelques répondants favorables à l'exigence de transparence proposée ont exprimé l'opinion voulant que – étant donné que les propositions visent à renforcer la confiance des parties prenantes à l'égard des états financiers publiés par les entités en renforçant la confiance envers l'audit de ces états financiers – il est important que les parties prenantes sachent si l'entité a été traitée comme une EIP. Cependant, des répondants qui n'appuyaient pas l'exigence de transparence proposée (selon laquelle les cabinets seraient tenus de rendre public le fait qu'un client de services d'audit a été traité comme une EIP) ont indiqué qu'elle pourrait entraîner de la confusion, qu'elle pourrait ne pas être pertinente et que davantage d'informations pourraient devoir être fournies pour que cette déclaration soit utile (voir le paragraphe 133 de la [base des conclusions Revisions to the Definitions of Listed Entity and Public Interest Entity in the Code](#) pour une explication plus détaillée de ces points de vue).
11. L'IESBA n'a pas précisé dans son ES EIP 2021 la forme de communication appropriée et a plutôt demandé l'avis des répondants sur les solutions possibles pour mettre en œuvre son exigence de transparence. De plus, pour faciliter la collecte d'information initiale de l'IAASB, l'IESBA a demandé dans son exposé-sondage s'il serait approprié de fournir cette information dans le rapport de l'auditeur et, le cas échéant, quelle approche adopter dans ce rapport. Les répondants ont exprimé des opinions divergentes quant à la forme appropriée de communication du fait que le cabinet a traité une entité comme une EIP. Bien que la majorité d'entre eux ont appuyé le recours au rapport de l'auditeur pour rendre public ce fait, plusieurs répondants ont fait savoir qu'ils n'étaient pas favorables à ce que les cabinets soient tenus de déterminer s'ils devaient « traiter » des entités supplémentaires comme des EIP et, le cas échéant, à rendre public s'ils les avaient « traitées » comme telles. D'autres

répondants ont jugé que ce fait ne devait pas être communiqué dans le rapport de l'auditeur, ont recommandé que des recherches supplémentaires soient menées ou ont suggéré d'autres formes de communication de ce fait.

12. Lorsque l'IESBA a finalisé les modifications de la Partie 4A du Code de l'IESBA et de son glossaire liées aux entités cotées et aux EIP, elle a pris en considération les divers points de vue. Voici les principales décisions prises par l'IESBA au sujet de la nouvelle exigence de transparence proposée :
 - a) revoir l'exigence de sorte que le cabinet n'est plus tenu d'indiquer si l'entité a été « traitée » comme une EIP, mais plutôt s'il s'est conformé aux règles d'indépendance applicables aux EIP pour la réalisation de l'audit. On visait à apaiser la crainte qu'on crée involontairement auprès du public une perception selon laquelle les auditeurs d'EIP ont une plus grande indépendance que les auditeurs d'autres entités ou que les audits d'EIP sont de meilleure qualité que les autres ;
 - b) prévoir une exemption d'application de l'exigence si pour s'y conformer, le cabinet aurait à divulguer des plans confidentiels du client de services d'audit (voir le paragraphe R400.21 du Code de l'IESBA révisé) ;
 - c) clarifier que la déclaration de conformité aux règles d'indépendance applicables aux EIP doit se faire d'une manière jugée appropriée à la lumière du moment où l'information est communiquée aux parties prenantes et de son accessibilité. Cette précision a été ajoutée par l'IESBA pour atténuer les préoccupations quant aux situations dans lesquelles le rapport de l'auditeur n'est pas rendu public ou n'est distribué que de façon restreinte.
13. Aux paragraphes 141 à 143 de sa [base des conclusions, Revisions to the Definitions of Listed Entity and Public Interest Entity in the Code](#), l'IESBA a mentionné que :
 - a) il serait utile que l'IESBA donne d'autres indications sur les manières acceptables de rendre public le fait que le cabinet s'est conformé aux règles d'indépendances applicables aux EIP, surtout que l'IAASB n'a pas encore déterminé si le rapport de l'auditeur est un endroit approprié. À ce sujet, l'IESBA a fait remarquer que, outre le rapport de l'auditeur, les répondants à son exposé-sondage ont suggéré que le rapport de transparence du cabinet ainsi que le site Web du cabinet, de l'entité ou d'un organisme local pourraient être des endroits appropriés ;
 - b) à son avis, il n'était pas approprié d'inclure des exemples d'autres formes de communication appropriées dans son Code au moment de la finalisation des modifications apportées à celui-ci puisque l'IAASB ne s'était pas encore penché sur la question. Le libellé « d'une manière jugée appropriée à la lumière du moment où l'information est communiquée aux parties prenantes et de son accessibilité » ajouté par l'IESBA visait à établir une approche davantage fondée sur les principes et à aider les cabinets à déterminer la forme de communication appropriée pour respecter l'exigence de transparence ;
 - c) lorsque l'IAASB aura conclu ses délibérations à ce sujet, l'IESBA examinera la nécessité de prendre d'autres mesures, notamment l'ajout d'indications ou l'apport de modifications de concordance à son Code.

Section 1 Guide à l'intention des répondants

L'IAASB souhaite recevoir des commentaires sur tout aspect traité dans le présent exposé-sondage, mais particulièrement sur ceux qui sont présentés dans la section « Appel à commentaires ». Les commentaires ont d'autant plus de valeur qu'ils portent sur des paragraphes précis, qu'ils sont étayés par des arguments et, s'il y a lieu, qu'ils formulent le libellé exact des modifications suggérées. 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 2 Points importants

Section 2A – Questions d'intérêt public

14. Il est dans l'intérêt public que les normes de l'IAASB :
 - a) favorisent une application harmonieuse et sans confusion des normes de l'IAASB et du Code de l'IESBA, plusieurs pays et territoires ayant adopté les deux référentiels ;
 - b) appuient les modifications apportées au Code de l'IESBA et ne nuisent pas à leur application, soit en comportant des incohérences ou en n'attirant pas suffisamment l'attention sur les exigences révisées lorsque ce serait approprié ;
 - c) donnent des précisions ou des indications sur les mesures à prendre selon le Code de l'IESBA, lorsqu'il existe un lien entre ces mesures et les normes de l'IAASB.
15. Une communication transparente entre l'auditeur et les parties prenantes permet à celles-ci de comprendre l'audit et d'avoir confiance qu'il a été réalisé adéquatement, ce qui renforce leur confiance à l'égard des états financiers. L'IAASB soutient les efforts de l'IESBA visant à favoriser la transparence quant aux règles d'indépendance suivies lors de la réalisation de l'audit, compte tenu des attentes accrues des parties prenantes relativement à l'indépendance de l'auditeur qui réalise des audits d'EIP.
16. Le rapport de l'auditeur est une des principales formes de communication à l'intention de ses utilisateurs à propos de l'audit réalisé. En conséquence, l'IAASB se propose d'apporter des modifications de portée limitée à la norme ISA 700 (révisée) pour appuyer la mise en œuvre de l'exigence de transparence de l'IESBA. L'IAASB est d'avis que la modification de la norme ISA 700 (révisée) pour que le rapport de l'auditeur serve à mettre en œuvre l'exigence de transparence de l'IESBA est appropriée pour les raisons suivantes :
 - a) elle permettrait d'assurer la cohérence et la comparabilité des rapports de l'auditeur à l'échelle mondiale lorsque les règles de déontologie pertinentes incluraient des exigences de transparence relatives aux règles d'indépendance applicables à certaines entités spécifiées dans ces règles de déontologie pertinentes ;
 - b) elle établirait une forme claire de mise en œuvre de l'exigence de transparence de l'IESBA ;

- c) les utilisateurs des états financiers audités ont accès au rapport de l'auditeur⁵.

L'IAASB souligne qu'il n'existe pas dans ses normes d'autres formes de communication à l'intention de l'ensemble des utilisateurs des états financiers audités.

17. Étant donné que les communications avec les responsables de la gouvernance comportent des questions liées à l'indépendance ainsi qu'à la forme et au contenu du rapport de l'auditeur, il propose aussi l'apport de modifications de portée limitée à la norme ISA 260 (révisée).

Section 2B – Modifications que l'IAASB propose d'apporter aux normes ISA 700 (révisée) et ISA 260 (révisée)

Modifications proposées pour la norme ISA 700 (révisée)

18. L'alinéa 28 c) de la norme ISA 700 (révisée) exige de l'auditeur soit qu'il indique le pays d'où émanent les règles de déontologie pertinentes, soit qu'il précise qu'il s'agit de celles du Code de l'IESBA. Toutefois, lorsque les règles de déontologie pertinentes comprennent des règles d'indépendance particulières qui s'appliquent uniquement aux audits d'états financiers de certaines entités (par exemple, les règles d'indépendance du Code de l'IESBA applicables aux EIP), il n'y a rien dans cet alinéa qui oblige l'auditeur à indiquer, le cas échéant, qu'il s'est conformé à ces règles d'indépendance particulières.
19. L'IAASB a relevé deux approches possibles pour la modification de l'alinéa 28 c) de la norme ISA 700 (révisée), c'est-à-dire l'ajout de l'exigence de rendre public le fait que le cabinet s'est conformé à des règles d'indépendance particulières applicables à l'audit des états financiers de certaines entités :
- a) soit une exigence conditionnelle qui s'applique uniquement lorsque les règles de déontologie pertinentes exigent de rendre public le fait que le cabinet s'est conformé à des règles d'indépendance particulières applicables à l'audit des états financiers de certaines entités. Si cette condition est remplie, l'auditeur serait tenu d'indiquer dans son rapport que les règles de déontologie pertinentes ayant trait à l'indépendance qui s'appliquent à ces entités ont été suivies ;
 - b) soit une exigence non conditionnelle qui s'appliquerait dans toutes les circonstances où le cabinet s'est conformé à des règles d'indépendance particulières applicables à l'audit des états financiers de certaines entités, même si les règles de déontologie pertinentes n'exigent pas de rendre public ce fait.
20. L'IAASB est favorable à une exigence conditionnelle pour les raisons suivantes :
- a) elle n'oblige pas l'auditeur à indiquer dans son rapport que les règles de déontologie pertinentes ayant trait à l'indépendance qui s'appliquent à ces entités ont été suivies si les règles de déontologie sous-jacentes ne l'exigent pas. Ainsi, les pays ou territoires qui n'ont pas adopté le Code de l'IESBA peuvent déterminer, pour établir leurs règles de déontologie, s'il est approprié d'y inclure une exigence de transparence et si celle-ci devrait préciser des

⁵ Les paragraphes 144 à 146 de la [base des conclusions Revisions to the Definitions of Listed Entity and Public Interest Entity in the Code](#) de l'IESBA expliquent les aspects pouvant être pris en considération pour déterminer si une forme de communication est appropriée et la manière pour le cabinet de se conformer à l'exigence de transparence de l'IESBA si le rapport de l'auditeur n'est pas rendu public.

circonstances dans lesquelles il n'est pas approprié de rendre public ce fait (par exemple lorsque cela entraînerait la divulgation de plans confidentiels de l'entité) ;

- b) imposer l'exigence dans toutes les circonstances pourrait élargir l'obligation de communication à des cas où les règles de déontologie pertinentes, y compris les textes légaux ou réglementaires du pays ou territoire en cause, imposent des règles d'indépendance à certaines entités qui ne sont pas des EIP ou qui ne constituent qu'une seule catégorie d'EIP. Par exemple, les textes légaux ou réglementaires du pays ou territoire en cause peuvent prévoir des règles d'indépendance particulières applicables aux institutions financières ;
- c) décrire les règles d'indépendance suivies lorsqu'il existe de multiples codes de déontologie ou textes légaux ou réglementaires applicables dans les circonstances pourrait devenir complexe si l'auditeur est aussi tenu d'expliquer si des règles d'indépendance particulières – contenues dans ces codes de déontologie ou textes légaux ou réglementaires – applicables à certaines entités ont été suivies.

21. Les modifications qu'il est proposé d'apporter à l'alinéa 28 c) de la norme ISA 700 (révisée) reflètent l'approche conditionnelle et sont neutres en ce qui concerne :

- a) les règles de déontologie pertinentes qui s'appliquent dans les circonstances, étant donné que des règles de déontologie du pays ou territoire en cause pourraient s'appliquer. Cependant, des références expresses au Code de l'IESBA sont incluses dans les modalités d'application à titre d'exemples ;
- b) les entités auxquelles les règles d'indépendance particulières s'appliquent (les règles mentionnent « certaines entités »). Les règles de déontologie du pays ou territoire en cause peuvent comporter des règles d'indépendance particulières applicables à des catégories d'entités autres que des EIP, et peuvent exiger de l'auditeur qu'il rende public le fait que ces règles d'indépendance particulières ont été suivies. L'IAASB souligne que le terme « entité d'intérêt public » n'est pas actuellement utilisé dans les exigences des normes ISA et qu'il examinera plus attentivement la question de savoir si la

L'IAASB sait que certains pays ont adopté une version modifiée de l'alinéa 28 c) de la norme ISA 700 (révisée) dans leur norme nationale équivalente pour préciser que la déclaration dans le rapport de l'auditeur doit donner des informations quant aux règles d'indépendance particulières applicables à l'audit des états financiers de certaines entités.

Par exemple :

Au Royaume-Uni, le Financial Reporting Council (FRC) a adopté une version modifiée de l'alinéa 28 c) de la norme ISA 700 (révisée) dans la norme nationale équivalente pour préciser que la déclaration dans le rapport de l'auditeur doit indiquer que les règles de déontologie pertinentes comprennent la Ethical Standard du FRC, qui s'applique selon le cas aux types d'entités pour lesquels on le juge approprié dans les circonstances. Ainsi, s'il y a lieu, la déclaration dans le rapport de l'auditeur mentionne les règles de déontologie qui sont pertinentes pour l'audit des états financiers au Royaume-Uni, y compris la Ethical Standard du FRC applicable aux entités d'intérêt public.

la définition de l'IESBA devrait être adoptée dans les normes ISQM et ISA ou dans le Glossaire de l'IAASB dans le cadre du volet 2 de son projet de mise à jour de portée limitée des normes

en lien avec les entités cotées et les EIP.

22. Pour soutenir l'application de l'aspect conditionnel de l'exigence énoncée à l'alinéa 28 c) de la norme ISA 700 (révisée), les modalités d'application suivantes sont proposées :
- a) une explication du fait que les règles de déontologie pertinentes peuvent obliger ou encourager l'auditeur à déterminer s'il convient d'appliquer les règles d'indépendance particulières aux audits d'états financiers de certaines entités qui ne sont pas spécifiées dans ces règles de déontologie pertinentes. Par exemple, le paragraphe 400.19 A1 du Code de l'IESBA révisé incite les cabinets à déterminer s'ils doivent traiter d'autres entités comme des EIP aux fins de l'application de la Partie 4A de ce code, et contient une liste de facteurs que les cabinets peuvent considérer pour faire cette détermination ;
 - b) une référence au Code de l'IESBA pour donner un exemple de règles de déontologie pertinentes qui comportent une exigence de transparence ;
 - c) une explication de ce qu'on veut dire par « certaines entités » (c'est-à-dire les entités spécifiées dans les règles de déontologie pertinentes, comme les EIP dans le Code de l'IESBA) ;
 - d) une mise en évidence des dispositions relatives à la confidentialité contenues dans les règles de déontologie pertinentes qui pourraient empêcher l'auditeur de respecter l'exigence de transparence, et une référence au paragraphe R400.21 du Code de l'IESBA révisé, qui contient une exemption dans les cas où respecter l'exigence de transparence entraînerait la divulgation de plans confidentiels de l'entité (par exemple son intention d'entreprendre un premier appel public à l'épargne, une fusion ou une acquisition).
23. De plus, les exemples de rapports de l'auditeur qui se trouvent dans l'annexe de la norme ISA 700 (révisée) et s'appliquent aux entités cotées ont été mis à jour pour montrer comment il est possible de respecter l'exigence de transparence. L'IAASB n'a pas trouvé d'autres exemples de rapports de l'auditeur dans les autres normes ISA qui nécessiteraient une mise à jour semblable.
24. L'annexe des présentes notes explicatives contient un tableau montrant de façon plus détaillée l'incidence sur le rapport de l'auditeur des modifications qu'il est proposé d'apporter à la norme ISA 700 (révisée).

Modifications proposées pour la norme ISA 260 (révisée)

25. L'IAASB convenait que des modifications de la norme ISA 260 (révisée) pourraient être nécessaires afin de communiquer de façon plus transparente aux responsables de la gouvernance le fait que des règles d'indépendance particulières applicables à certaines entités ont été suivies. La communication des questions liées à l'indépendance est déjà abordée au paragraphe 17 de la norme ISA 260 (révisée)⁶. L'ajout de modalités d'application est donc proposé au paragraphe A29 de la norme ISA 260 (révisée) afin de l'harmoniser avec les modifications proposées pour la norme ISA 700 (révisée).

⁶ Dans le cas des entités cotées, l'alinéa 17 a) de la norme ISA 260 (révisée) exige de l'auditeur qu'il communique aux responsables de la gouvernance une déclaration précisant que l'équipe de mission et d'autres personnes du cabinet s'il y a lieu, le cabinet et, le cas échéant, les autres cabinets membres du réseau se sont conformés aux règles de déontologie pertinentes concernant l'indépendance.

Date d'entrée en vigueur

26. L'IAASB s'attend à ce que la prise de position définitive soit approuvée en juin 2023. Étant donné la nécessité de faire concorder la date d'entrée en vigueur avec celle proposée par l'IESBA, l'IAASB propose que les modifications des normes ISA 700 (révisée) et ISA 260 (révisée) s'appliquent aux audits d'états financiers des périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2024. L'IAASB est d'avis que ce calendrier est adéquat pour laisser suffisamment de temps aux différents pays ou territoires pour la traduction du texte définitif des modifications qui seront apportées aux normes ISA, pour que les processus d'adoption nationaux suivent leur cours et pour que les professionnels en exercice mettent à jour les modèles et la documentation interne connexe. L'IAASB considère qu'une date d'entrée en vigueur plus lointaine n'est pas nécessaire parce que les modifications proposées sont circonscrites et qu'il ne serait pas dans l'intérêt public qu'il y ait un long délai pendant lequel il y aurait une non-concordance avec le Code de l'IESBA.

Section 2C – Normes internationales de missions d'examen limité (ISRE)

27. Puisque la Partie 4A du Code de l'IESBA⁷ s'applique à la fois aux missions d'audit et aux missions d'examen limité, les modifications du Code de l'IESBA relatives aux entités cotées et aux EIP – y compris l'exigence de transparence – visent aussi les missions d'examen limité réalisées conformément aux normes ISRE.
28. L'ES EIP 2021 de l'IESBA comprenait des questions particulières à l'intention des répondants pour savoir s'il serait approprié que le fait que le cabinet s'est conformé aux règles d'indépendance applicables aux EIP soit communiqué dans le rapport de l'auditeur et, le cas échéant, quelle approche adopter à cet égard. En proposant des modifications à son Code, l'IESBA visait d'abord à favoriser la transparence relativement à la déclaration de l'auditeur quant aux règles d'indépendance pertinentes suivies pour réaliser l'audit des états financiers.
29. Lors de la finalisation de sa proposition de projet et de la détermination de l'étendue des travaux à mener, l'IAASB savait que l'exigence de l'IESBA s'appliquerait aussi aux missions d'examen limité réalisées conformément aux normes ISRE. Cependant, conscient que la priorité de l'IESBA était de favoriser la transparence dans le rapport de l'auditeur, l'IAASB a décidé :
- a) de ne pas proposer l'apport de modifications à la norme ISRE 2410⁸ dans le cadre de ce projet. Cette décision est cohérente avec les décisions précédentes de l'IAASB selon lesquelles cette norme est dans un format antérieur au projet sur la clarté des normes et n'a pas fait l'objet de modifications de concordance découlant d'autres projets de l'IAASB au cours des dernières années (par exemple les projets sur la gestion de la qualité⁹) pour éviter de donner l'impression qu'elle est à jour. De plus, l'IAASB souligne que :

⁷ Le paragraphe 400.2 explique que la Partie 4A s'applique à la fois aux missions d'audit et aux missions d'examen limité et que lorsque les termes « audit », « équipe d'audit », « mission d'audit », « client de services d'audit » et « rapport d'audit » sont employés, les examens limités, les équipes de mission d'examen limité, les missions d'examen limité, les clients de services d'examen limité ou les rapports d'examen limité, selon le cas, sont également visés.

⁸ Norme ISRE 2410, *Examen limité d'informations financières intermédiaires réalisé par l'auditeur indépendant de l'entité*.

⁹ Les projets sur la gestion de la qualité comprennent les normes 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*, ISQM 2, *Revue de la qualité des missions*, et ISA 220 (révisée), *Gestion de la qualité d'un audit d'états financiers*.

- i) le champ d'application de la norme ISRE 2410 n'inclut que les examens limités d'informations financières intermédiaires *réalisés par* l'auditeur indépendant des états financiers de l'entité. Par conséquent, si les règles de déontologie pertinentes exigent de rendre public le fait que des règles d'indépendance particulières applicables à l'audit des états financiers de certaines entités ont été suivies, l'auditeur serait tenu de communiquer ce fait dans son rapport d'audit sur les états financiers de l'exercice conformément à l'alinéa 28 c) de la norme ISA 700 (révisée),
 - ii) la norme ISRE 2410 n'empêche pas l'auditeur de communiquer dans le rapport de mission d'examen limité le fait que des règles d'indépendance particulières applicables à l'audit des états financiers de certaines entités ont été suivies, ni de s'appuyer sur l'alinéa 28 c) de la norme ISA 700 (révisée) et les exemples de cette norme pour communiquer ce fait ;
- b) de demander l'avis des parties prenantes dans le cadre de la présente consultation quant à savoir si une modification de la norme ISRE 2400 (révisée)¹⁰ serait souhaitable pour refléter l'exigence de l'IESBA selon laquelle le cabinet doit rendre public le fait qu'il s'est conformé aux règles d'indépendance applicables aux EIP dans le contexte d'une mission d'examen limité et, le cas échéant, sur l'approche à adopter à cet égard (voir les paragraphes 30 à 33 plus loin). Si, grâce à cette collecte d'information, l'IAASB identifie d'autres mesures à prendre pour la modification de la norme ISRE 2400 (révisée), il pourra prendre ces mesures (voir les précisions au paragraphe 33) dans le cadre du volet 2 de son projet de mise à jour de portée limitée des normes en lien avec les entités cotées et les EIP.

Nécessité de modifier la norme ISRE 2400 (révisée) pour refléter les circonstances où les règles de déontologie pertinentes comportent une exigence de transparence

30. Dans le cadre de son projet sur le rapport de l'auditeur¹¹ qu'il a terminé en septembre 2014, l'IAASB a décidé de ne pas apporter de modifications au rapport du professionnel en exercice délivré conformément à la norme ISRE 2400 (révisée) qui auraient permis de l'harmoniser avec les changements apportés au rapport de l'auditeur (par exemple en ce qui concerne la structure du rapport et les nouveaux éléments introduits).
31. L'alinéa 86 j) de la norme ISRE 2400 (révisée) exige que le rapport du professionnel en exercice comprenne une mention de l'obligation qui incombe à celui-ci, aux termes de cette norme, de se conformer aux règles de déontologie pertinentes. Le professionnel en exercice n'est pas tenu d'inclure une déclaration comme celle prévue à l'alinéa 28 c) de la norme ISA 700 (révisée), qui exige de l'auditeur soit qu'il indique le pays d'où émanent les règles de déontologie pertinentes, soit qu'il précise qu'il s'agit de celles du Code de l'IESBA.
32. L'IAASB souligne qu'il peut arriver qu'un professionnel en exercice réalise un examen limité des états financiers d'une EIP, mais que ces circonstances seront très rares parce qu'il est plus probable que les états financiers d'une EIP fassent l'objet d'un audit. Par ailleurs, la modification de la norme ISRE 2400 (révisée) pourrait soulever des questions sur la nécessité de modifier également cette norme afin de refléter les changements apportés au rapport de l'auditeur dans le cadre du projet sur

¹⁰ Norme ISRE 2400 (révisée), *Missions d'examen limité d'états financiers historiques*.

¹¹ Voir <https://www.iaasb.org/projects/auditor-reporting>.

le rapport de l'auditeur, ce qui dépasse la portée du projet actuel. En conséquence, l'IAASB juge qu'il est préférable de ne pas modifier la norme ISRE 2400 (révisée) à ce stade. Par contre, il souhaite tout de même savoir si les parties prenantes sont d'avis que cette norme devrait être modifiée.

33. Si on conclut que des changements devraient y être apportés, l'IAASB pense que l'approche devrait être cohérente avec celle adoptée pour la norme ISA 700 (révisée). Une exigence conditionnelle serait donc ajoutée dans la norme ISRE 2400 (révisée) et serait accompagnée de modalités d'application et d'exemples au besoin. L'exigence conditionnelle pourrait être libellée ainsi :

Rapport du professionnel en exercice

86A. Lorsque les règles de déontologie pertinentes exigent du professionnel en exercice qu'il rende public, le cas échéant, le fait qu'il s'est conformé à des règles d'indépendance particulières qui s'appliquent aux examens limités d'états financiers de certaines entités, le rapport du professionnel en exercice doit comprendre une déclaration :

- a) indiquant le pays d'où émanent les règles de déontologie pertinentes ou précisant qu'il s'agit de celles de l'*International Code of Ethics for Professional Accountants (including International Independence Standards)* du Conseil des normes internationales de déontologie comptable (le Code de l'IESBA) :
- b) indiquant que le professionnel en exercice est indépendant de l'entité conformément à ces règles particulières.

Question pour les besoins de l'IESBA

34. Au cours de ses délibérations et de sa coordination avec l'IAASB à propos de l'exigence de transparence, l'IESBA a mis l'accent sur les missions d'audit.
35. Comme il est mentionné précédemment au paragraphe 13, l'IESBA prévoyait d'examiner la nécessité de prendre d'autres mesures une fois que l'IAASB aura conclu ses délibérations au sujet des questions soulevées dans le présent exposé-sondage.
36. Pour éclairer l'IESBA sur la question spécifique des missions d'examen limité, l'IESBA et l'IAASB ont convenu de demander l'avis des parties prenantes de l'IESBA quant à savoir s'il existe des pays ou territoires qui exigent que le rapport de mission d'examen limité contienne une déclaration selon laquelle le professionnel en exercice est indépendant de l'entité conformément aux règles de déontologie pertinentes eu égard à la mission d'examen limité.

Section 3 Appel à commentaires

L'IAASB souhaite recevoir des commentaires sur tout aspect traité dans le présent exposé-sondage, mais particulièrement sur ceux qui sont présentés dans la section « Appel à commentaires – Questions particulières » ci-après. Les commentaires ont d'autant plus de valeur qu'ils portent sur des paragraphes précis, qu'ils sont étayés par des arguments et, s'il y a lieu, qu'ils formulent le libellé exact des modifications suggérées. Si le répondant est favorable aux propositions contenues dans le présent exposé-sondage, il est important de le faire savoir à l'IAASB.

Appel à commentaires – Questions particulières

Transparence quant aux règles de déontologie pertinentes ayant trait à l'indépendance applicables à certaines entités qui ont été suivies pour la réalisation de l'audit des états financiers

1. Êtes-vous d'avis que le rapport de l'auditeur est une forme de communication appropriée pour rendre public le fait que l'auditeur s'est conformé aux règles de déontologies pertinentes ayant trait à l'indépendance qui s'appliquent à certaines entités pour la réalisation de l'audit des états financiers, telles que les règles d'indépendance applicables aux EIP du Code de l'IESBA ?

Veillez répondre à la question 2A ou 2B en fonction de votre réponse à la question 1 :

2A. *Dans l'affirmative :*

- a) Appuyez-vous les modifications que l'IAASB propose, dans l'exposé-sondage, d'apporter à la norme ISA 700 (révisée), en particulier l'exigence conditionnelle expliquée aux paragraphes 18 à 24 des présentes notes explicatives ?
- b) Appuyez-vous les modifications que l'IAASB propose, dans l'exposé-sondage, d'apporter à la norme ISA 260 (révisée) ?

2B. *Dans la négative, quelle(s) autre(s) forme(s) de communication devraient être utilisées pour rendre public le fait que le cabinet s'est conformé aux règles d'indépendance applicables aux EIP comme l'exige le paragraphe R400.20 du Code de l'IESBA ?*

Transparence quant aux règles de déontologie pertinentes ayant trait à l'indépendance applicables à certaines entités qui ont été suivies pour la réalisation de l'examen limité des états financiers

3. L'IAASB devrait-il envisager l'apport de modifications à la norme ISRE 2400 (révisée) relativement à la transparence quant aux règles de déontologie pertinentes ayant trait à l'indépendance applicables à certaines entités, telles que les règles d'indépendance applicable aux EIP du Code de l'IESBA ?
4. Si l'IAASB devait modifier la norme ISRE 2400 (révisée) relativement à la transparence quant aux règles de déontologie pertinentes ayant trait à l'indépendance applicables à certaines entités, êtes-vous favorable à ce qu'il ait recours à une approche cohérente avec celle adoptée pour la norme ISA 700 (révisée), comme il est expliqué dans la **section 2C** ?

Question pour les besoins de l'IESBA

5. Pour aider l'IESBA à déterminer s'il y a lieu de prendre d'autres mesures, veuillez indiquer s'il existe, dans votre pays ou territoire, une exigence selon laquelle le professionnel en exercice doit déclarer dans son rapport qu'il est indépendant de l'entité conformément aux règles de déontologie pertinentes eu égard à la mission d'examen limité.

Appel à commentaires – Questions générales

L'IAASB sollicite également des commentaires sur les questions suivantes :

6. Traduction – L'IAASB reconnaît que de nombreux répondants peuvent avoir l'intention de traduire la prise de position définitive en vue de son adoption dans leur propre contexte, et il souhaite donc recevoir des commentaires sur les problèmes de traduction éventuels relevés lors de l'examen de l'exposé-sondage.
7. Date d'entrée en vigueur – Étant donné la nécessité de faire concorder la date d'entrée en vigueur avec celle proposée par l'IESBA, appuyez-vous la proposition selon laquelle les modifications des normes ISA 700 (révisée) et ISA 260 (révisée) s'appliqueraient aux audits d'états financiers des périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2024 (voir le paragraphe 26) ?

Annexe – Exemples d’incidence sur le rapport de l’auditeur des modifications qu’il est proposé d’apporter à la norme ISA 700 (révisée)

Exemples	Circonstances				La communication, dans le rapport de l’auditeur, du fait que des règles d’indépendance particulières ont été suivies sera-t-elle obligatoire en raison de la modification de l’alinéa 28 c) de la norme ISA 700 (révisée) ?
	Règles de déontologie pertinentes	Règles d’indépendance particulières applicables à certaines entités	Obligation de rendre public le fait que des règles d’indépendance particulières ont été suivies	Type d’entité	
1	Code de l’IESBA	Oui, il y a des règles d’indépendance particulières pour les EIP.	Oui	EIP	Oui Nous sommes indépendants de la société conformément aux règles de l’ <i>International Code of Ethics for Professional Accountants (including International Independence Standards)</i> du Conseil des normes internationales de déontologie comptable (le Code de l’IESBA) <u>qui s’appliquent aux entités d’intérêt public.</u>
2	Les règles de déontologie pertinentes sont celles du pays ou territoire en cause.	Oui, le code de déontologie du pays ou territoire comporte des règles d’indépendance particulières pour les EIP.	Oui	EIP	Oui Nous sommes indépendants de la société conformément aux règles de déontologie <u>relatives aux entités d’intérêt public</u> et qui s’appliquent à l’audit des états financiers au(x)/en/à [<i>pays ou territoire</i>].

NOTES EXPLICATIVES DE L'EXPOSÉ-SONDAGE MODIFICATIONS DE PORTÉE LIMITÉE PROPOSÉES POUR LA NORME ISA 700 (RÉVISÉE) ET LA NORME ISA 260 (RÉVISÉE) PAR SUITE DE MODIFICATIONS APPORTÉES AU CODE DE L'IESBA QUI OBLIGENT LE CABINET À RENDRE PUBLIC, LE CAS ÉCHÉANT, LE FAIT QU'IL S'EST CONFORMÉ AUX RÈGLES D'INDÉPENDANCE APPLICABLES AUX ENTITÉS D'INTÉRÊT PUBLIC

Exemples	Circonstances				La communication, dans le rapport de l'auditeur, du fait que des règles d'indépendance particulières ont été suivies sera-t-elle obligatoire en raison de la modification de l'alinéa 28 c) de la norme ISA 700 (révisée) ?
	Règles de déontologie pertinentes	Règles d'indépendance particulières applicables à certaines entités	Obligation de rendre public le fait que des règles d'indépendance particulières ont été suivies	Type d'entité	
3	Les règles de déontologie pertinentes sont celles du pays ou territoire en cause.	Oui, le code de déontologie du pays ou territoire comporte des règles d'indépendance particulières pour les EIP.	Non	EIP	<p>Non – utiliser le libellé actuel</p> <p>Nous sommes indépendants de la société conformément aux règles de déontologie qui s'appliquent à l'audit des états financiers au(x)/en/à [pays ou territoire] et nous nous sommes acquittés des autres responsabilités déontologiques qui nous incombent selon ces règles.</p>

NOTES EXPLICATIVES DE L'EXPOSÉ-SONDAGE MODIFICATIONS DE PORTÉE LIMITÉE PROPOSÉES POUR LA NORME ISA 700 (RÉVISÉE) ET LA NORME ISA 260 (RÉVISÉE) PAR SUITE DE MODIFICATIONS APPORTÉES AU CODE DE L'IESBA QUI OBLIGENT LE CABINET À RENDRE PUBLIC, LE CAS ÉCHÉANT, LE FAIT QU'IL S'EST CONFORMÉ AUX RÈGLES D'INDÉPENDANCE APPLICABLES AUX ENTITÉS D'INTÉRÊT PUBLIC

Exemples	Circonstances				La communication, dans le rapport de l'auditeur, du fait que des règles d'indépendance particulières ont été suivies sera-t-elle obligatoire en raison de la modification de l'alinéa 28 c) de la norme ISA 700 (révisée) ?
	Règles de déontologie pertinentes	Règles d'indépendance particulières applicables à certaines entités	Obligation de rendre public le fait que des règles d'indépendance particulières ont été suivies	Type d'entité	
4	Code de l'IESBA et texte légal du pays ou territoire applicable aux institutions financières qui comporte des règles d'indépendance à l'intention de l'auditeur	Oui Le Code de l'IESBA comporte des règles d'indépendance particulières pour les EIP. Le texte légal du pays ou territoire ne s'applique qu'aux audits d'institutions financières.	Seul le Code de l'IESBA comporte une exigence de transparence. Le texte légal du pays ou territoire n'exige pas de l'auditeur qu'il rende public le fait qu'il s'est conformé à ce texte légal.	L'entité est une institution financière qui répond à la définition d'une EIP.	Oui, mais seulement à l'égard du Code de l'IESBA Nous sommes indépendants de la société conformément aux règles de l' <i>International Code of Ethics for Professional Accountants (including International Independence Standards)</i> du Conseil des normes internationales de déontologie comptable (le Code de l'IESBA) <u>qui s'appliquent aux entités d'intérêt public</u> , ainsi qu'aux règles de déontologie qui s'appliquent à l'audit des états financiers au(x)/en/à [pays ou territoire].

MODIFICATIONS DE PORTÉE LIMITÉE PROPOSÉES POUR LA NORME ISA 700 (RÉVISÉE) ET LA NORME ISA 260 (RÉVISÉE) PAR SUITE DE MODIFICATIONS APPORTÉES AU CODE DE L'IESBA QUI OBLIGENT LE CABINET À RENDRE PUBLIC, LE CAS ÉCHÉANT, LE FAIT QU'IL S'EST CONFORMÉ AUX RÈGLES D'INDÉPENDANCE APPLICABLES AUX ENTITÉS D'INTÉRÊT PUBLIC

[MODIFICATIONS INDIQUÉES PAR RAPPORT AUX NORMES ISA ACTUELLES]

(En vigueur pour les audits d'états financiers des périodes ouvertes à compter du [DATE])

Norme ISA 700 (révisée), *Opinion et rapport sur des états financiers*

[...]

Exigences

[...]

Rapport de l'auditeur

[...]

Fondement de l'opinion

28. Le rapport de l'auditeur doit comporter une section placée immédiatement après la section « Opinion » et intitulée « Fondement de l'opinion » qui : (Réf. : par. A32)

[...]

- c) comprend une déclaration selon laquelle 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 d'ordre déontologique énoncées dans ces règles. En outre, la déclaration doit indiquer le pays d'où émanent les règles de déontologie pertinentes ou préciser qu'il s'agit de celles de l'*International Code of Ethics for Professional Accountants (including International Independence Standards)* du Conseil des normes internationales de déontologie comptable (le Code de l'IESBA). Lorsque les règles de déontologie pertinentes exigent de l'auditeur qu'il rende public, le cas échéant, le fait qu'il s'est conformé à des règles d'indépendance particulières qui s'appliquent aux audits d'états financiers de certaines entités, la déclaration doit indiquer que l'auditeur est indépendant de l'entité conformément à ces règles particulières ; (Réf. : par. A34 à A39)

[...]

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

[...]

Rapport de l'auditeur (Réf. : par. 20)

[...]

Fondement de l'opinion (Réf. : par. 28)

[...]

Règles de déontologie pertinentes (Réf. : alinéa 28 c))

A34. Le fait d'indiquer le pays d'où émanent les règles de déontologie pertinentes permet d'accroître la transparence à l'égard des règles qui s'appliquent à la mission d'audit en particulier. Dans la norme ISA 200, il est expliqué que les règles de déontologie pertinentes comprennent habituellement, d'une part, les dispositions du Code de l'IESBA relatives à l'audit d'états financiers et, d'autre part, des exigences plus strictes propres à chaque pays¹. Le Code de l'IESBA peut être mentionné dans la déclaration lorsque les règles qu'il contient font partie des règles de déontologie pertinentes. S'il n'y a pas d'autres règles de déontologie pertinentes que celles contenues dans le Code de l'IESBA, alors il n'est pas nécessaire d'indiquer le pays d'où émanent les règles.

A35. Dans certains pays, les règles de déontologie pertinentes peuvent provenir de différentes sources, telles que des codes de déontologie et d'autres règles ou exigences énoncées dans les textes légaux ou réglementaires. Lorsque les règles d'indépendance et autres règles de déontologie pertinentes proviennent d'un petit nombre de sources, l'auditeur peut choisir de nommer ces sources (il peut, par exemple, donner le titre du code, de la règle ou du règlement applicable dans le pays), ou employer un terme qui est bien compris de tous et qui résume adéquatement ces sources (par exemple, les exigences en matière d'indépendance pour l'audit des entités fermées au pays X).

A35A. Les règles de déontologie pertinentes peuvent exiger de l'auditeur :

- qu'il se conforme, pour les audits d'états financiers de certaines entités qu'elles spécifient, à des règles d'indépendance particulières, par exemple celles du Code de l'IESBA qui s'appliquent aux audits d'états financiers d'entités d'intérêt public. Elles peuvent aussi obliger ou encourager l'auditeur à déterminer s'il convient d'appliquer ces règles d'indépendance particulières aux audits d'états financiers d'entités autres que celles qu'elles spécifient ;
- qu'il rende public le fait que des règles d'indépendance particulières qui s'appliquent aux audits d'états financiers de certaines entités ont été suivies. Par exemple, le Code de l'IESBA exige que le cabinet rende public, le cas échéant, le fait qu'il s'est conformé aux règles d'indépendance applicables aux entités d'intérêt public dans le cadre de l'audit qu'il a réalisé — sauf si une telle déclaration l'amènerait à divulguer des plans confidentiels de l'entité².

A36. Les textes légaux ou réglementaires, les normes d'audit nationales ou les termes et conditions de la mission d'audit peuvent aussi exiger de l'auditeur qu'il fournisse dans son rapport des informations plus précises sur les sources des règles de déontologie pertinentes, notamment celles ayant trait à l'indépendance, qui s'appliquent à l'audit des états financiers.

A37. Dans les cas où il existe différentes sources de règles de déontologie pertinentes concernant l'audit des états financiers, il importe que l'auditeur trouve un équilibre entre la transparence et le risque d'obscurcir d'autres informations utiles fournies dans son rapport lorsqu'il détermine la quantité d'information qu'il convient d'inclure dans son rapport.

[...]

¹ Norme ISA 200, paragraphe A16.

² Code de l'IESBA, paragraphes R400.20 et R400.21.

Annexe

(Réf. : par. A19)

[...]

Exemple 1 – Rapport de l'auditeur sur les états financiers d'une entité cotée préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle

Aux fins du présent exemple, on suppose les circonstances suivantes :

- L'audit porte sur un jeu complet d'états financiers d'une entité cotée préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle. Il ne s'agit pas d'un audit de groupe (la norme ISA 600 (révisée) ne s'applique donc pas).

[...]

- Les règles de déontologie qui s'appliquent à l'audit sont celles de l'*International Code of Ethics for Professional Accountants (including International Independence Standards)* du Conseil des normes internationales de déontologie comptable (le Code de l'IESBA) et celles qui sont pertinentes au regard de l'audit dans le pays ou la collectivité territoriale en question ; l'auditeur fait référence aux unes et aux autres. Le Code de l'IESBA et les règles de déontologie pertinentes au regard de l'audit dans le pays ou la collectivité territoriale comportent des règles d'indépendance particulières qui s'appliquent aux audits d'états financiers d'entités d'intérêt public, et ils exigent de l'auditeur qu'il rende public le fait qu'il s'est conformé à ces règles particulières.

[...]

[...]

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

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

Rapport sur l'audit des états financiers³

[...]

Fondement de l'opinion

Nous avons effectué notre audit conformément aux Normes internationales d'audit (ISA). Les responsabilités qui nous incombent en vertu de ces normes sont plus amplement décrites dans la section « Responsabilités de l'auditeur à l'égard de l'audit des états financiers » du présent rapport. Nous sommes indépendants de la société conformément aux règles de à l'International Code of Ethics for Professional Accountants (including International Independence Standards) du Conseil des normes internationales de déontologie comptable (le Code de l'IESBA) qui s'appliquent aux audits d'états financiers d'entités d'intérêt public, ainsi qu'aux règles de déontologie relatives aux audits d'états financiers d'entités d'intérêt public qui

³ Le sous-titre « Rapport sur l'audit des états financiers » n'est pas nécessaire lorsque la section portant le sous-titre « Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires » ne trouve pas application.

s'appliquent à l'audit des états financiers au(x)/en/à [*pays ou collectivité territoriale*], et nous nous sommes aussi acquittés des autres responsabilités déontologiques qui nous incombent selon ces règles et le Code de l'IESBA. Nous estimons que les éléments probants que nous avons obtenus sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion d'audit.

[...]

Exemple 2 – Rapport de l'auditeur sur les états financiers consolidés d'une entité cotée préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle

Aux fins du présent exemple, on suppose les circonstances suivantes :

- L'audit porte sur un jeu complet d'états financiers consolidés d'une entité cotée préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle. Il s'agit d'un audit de groupe d'une entité ayant des filiales (la norme ISA 600 (révisée) s'applique).

[...]

- Les règles de déontologie qui s'appliquent à l'audit sont celles ~~de l'*International Code of Ethics for Professional Accountants (including International Independence Standards)* du Conseil des normes internationales de déontologie comptable (le Code de l'IESBA)~~, du pays ou de la collectivité territoriale où il est réalisé. Les règles de déontologie pertinentes au regard de l'audit dans ce pays ou cette collectivité territoriale comportent des règles d'indépendance particulières qui s'appliquent aux audits d'états financiers d'entités d'intérêt public, et elles exigent de l'auditeur qu'il rende public le fait qu'il s'est conformé à ces règles particulières.

[...]

[...]

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

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

Rapport sur l'audit des états financiers consolidés⁴

[...]

Fondement de l'opinion

Nous avons effectué notre audit conformément aux Normes internationales d'audit (ISA). Les responsabilités qui nous incombent en vertu de ces normes sont plus amplement décrites dans la section « Responsabilités de l'auditeur à l'égard de l'audit des états financiers consolidés » du présent rapport. Nous sommes indépendants du groupe conformément à ~~l'*International Code of Ethics for Professional Accountants (including International Independence Standards)* du Conseil des normes internationales de déontologie comptable (le Code de l'IESBA)~~ et nous nous sommes acquittés des autres responsabilités

⁴ Le sous-titre « Rapport sur l'audit des états financiers consolidés » n'est pas nécessaire lorsque la section portant le sous-titre « Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires » ne trouve pas application.

déontologiques qui nous incombent selon le Code de l'IESBA aux règles de déontologie relatives aux audits d'états financiers d'entités d'intérêt public qui s'appliquent à l'audit des états financiers consolidés au(x)/en/à [pays ou collectivité territoriale], et nous nous sommes acquittés des autres responsabilités déontologiques qui nous incombent selon ces règles. Nous estimons que les éléments probants que nous avons obtenus sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion d'audit.

[...]

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

[...]

Exigences

[...]

Questions à communiquer

[...]

Indépendance de l'auditeur

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

[...]

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

[...]

Questions à communiquer

[...]

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

- A29. L'auditeur est tenu de se conformer aux règles de déontologie pertinentes, y compris celles ayant trait à l'indépendance, qui s'appliquent aux missions d'audit d'états financiers⁵. Les règles de déontologie pertinentes peuvent comporter, pour les audits d'états financiers de certaines entités qu'elles spécifient, des règles d'indépendance particulières, par exemple celles du Code de l'IESBA qui s'appliquent aux audits d'états financiers d'entités d'intérêt public. La déclaration que l'auditeur communique aux responsables de la gouvernance conformément au paragraphe 17 peut faire mention des règles d'indépendance qui ont été suivies. Elle peut notamment préciser si l'auditeur s'est conformé à des règles d'indépendance particulières qui s'appliquent aux audits d'états financiers de certaines entités spécifiées dans les règles de déontologie pertinentes. L'auditeur peut en effet être tenu, selon l'alinéa 28 c) de la norme ISA 700 (révisée), d'inclure dans son rapport des informations sur les règles d'indépendance particulières qui ont été suivies.
- A30. La communication des relations et des autres liens ainsi que des mesures prises pour répondre aux menaces pour l'indépendance qui dépassent un niveau acceptable varie selon les circonstances de la mission, et englobe généralement les menaces pour l'indépendance, les sauvegardes visant à réduire ces menaces et les mesures prises pour éliminer les circonstances qui créent ces menaces.
- A31. Des règles de déontologie ou des textes légaux ou réglementaires pertinents peuvent préciser les questions particulières à communiquer aux responsables de la gouvernance lorsqu'un manquement aux règles d'indépendance est découvert. Ainsi, l'*International Code of Ethics for Professional Accountants (including International Independence Standards)* du Conseil des normes internationales de déontologie comptable (le Code de l'IESBA) exige que l'auditeur communique par écrit, aux responsables de la gouvernance, les manquements et les mesures que le cabinet a mises en œuvre ou qu'il propose de mettre en œuvre⁶.
- A32. Les exigences concernant la communication des informations relatives à l'indépendance de l'auditeur qui s'appliquent dans le cas des entités cotées peuvent aussi être appropriées dans le cas de certaines autres entités, notamment celles qui peuvent être importantes du point de vue de l'intérêt public, par exemple, parce que leurs parties prenantes sont nombreuses et variées ou en raison de la nature de leurs activités ou de leur taille. Il peut s'agir, par exemple, d'institutions financières (comme des banques, des compagnies d'assurance et des caisses de retraite) ou d'autres entités comme des organismes de bienfaisance. Il peut arriver par contre que la communication des informations relatives à l'indépendance ne soit pas pertinente, par exemple lorsque tous les responsables de la gouvernance ont été informés des faits dignes d'intérêt dans le cadre de leurs activités de gestion. Cela est particulièrement probable lorsque l'entité est dirigée par son

⁵ Norme ISA 200, *Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et réalisation d'un audit conforme aux Normes internationales d'audit*, paragraphe 14.

⁶ Voir, par exemple, les paragraphes R400.80 à R400.82 et le paragraphe R400.84 du Code de l'IESBA.

Modifications de portée limitée proposées pour la norme ISA 700 (révisée) et la norme ISA 260 (révisée) par suite de modifications apportées au Code de l'IESBA qui obligent le cabinet à rendre public, le cas échéant, le fait qu'il s'est conformé aux règles d'indépendance applicables aux entités d'intérêt public

propriétaire, et que l'intervention du cabinet de l'auditeur et des autres cabinets membres du réseau auprès de l'entité se limite pour ainsi dire à l'audit des états financiers.

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 2022 IFAC. Tous droits réservés. Le présent document peut être téléchargé à des fins personnelles et non commerciales (pour les besoins de consultation à titre professionnel ou de recherche) à l'adresse www.iaasb.org. Il est nécessaire d'obtenir une autorisation écrite pour la traduction, la reproduction, le stockage ou la transmission de ce document, ou son utilisation à d'autres fins similaires.

Les appellations « International Auditing and Assurance Standards Board », « International Standards on Auditing », « International Standards on Assurance Engagements », « International Standards on Review Engagements », « International Standards on 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 ou 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.

L'exposé-sondage *Modifications de portée limitée proposées pour la norme ISA 700 (révisée)*, *Opinion et rapport sur des états financiers, et la norme ISA 260 (révisée)*, *Communication avec les responsables de la gouvernance, par suite de modifications apportées au Code de l'IESBA qui obligent le cabinet à rendre public, le cas échéant, le fait qu'il s'est conformé aux règles d'indépendance applicables aux entités d'intérêt public* de l'IAASB, publié en anglais par l'International Federation of Accountants (IFAC) en juillet 2022, a été traduit en français par Comptables professionnels agréés du Canada / Chartered Professional Accountants of Canada (CPA Canada) en août 2022, et est utilisé avec la permission de l'IFAC. Le processus suivi pour la traduction de l'exposé-sondage *Modifications de portée limitée proposées pour la norme ISA 700 (révisée)*, *Opinion et rapport sur des états financiers, et la norme ISA 260 (révisée)*, *Communication avec les responsables de la gouvernance, par suite de modifications apportées au Code de l'IESBA qui obligent le cabinet à rendre public, le cas échéant, le fait qu'il s'est conformé aux règles d'indépendance applicables aux entités d'intérêt public* 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 *Modifications de portée limitée proposées pour la norme ISA 700 (révisée)*, *Opinion et rapport sur des états financiers, et la norme ISA 260 (révisée)*, *Communication avec les responsables de la gouvernance, par suite de modifications apportées au Code de l'IESBA qui obligent le cabinet à rendre public, le cas échéant, le fait qu'il s'est conformé aux règles d'indépendance applicables aux entités d'intérêt public* 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 *Modifications de portée limitée proposées pour la norme ISA 700 (révisée), Opinion et rapport sur des états financiers, et la norme ISA 260 (révisée), Communication avec les responsables de la gouvernance, par suite de modifications apportées au Code de l'IESBA qui obligent le cabinet à rendre public, le cas échéant, le fait qu'il s'est conformé aux règles d'indépendance applicables aux entités d'intérêt public* © 2022 par l'International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés.

Texte français de *Modifications de portée limitée proposées pour la norme ISA 700 (révisée), Opinion et rapport sur des états financiers, et la norme ISA 260 (révisée), Communication avec les responsables de la gouvernance, par suite de modifications apportées au Code de l'IESBA qui obligent le cabinet à rendre public, le cas échéant, le fait qu'il s'est conformé aux règles d'indépendance applicables aux entités d'intérêt public* © 2022 par l'International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés.

Titre original : *Proposed Narrow Scope Amendments to ISA 700 (Revised), Forming an Opinion and Reporting on Financial Statements, and ISA 260 (Revised), Communication with Those Charged with Governance, as a Result of the Revisions to the IESBA Code that Require a Firm to Publicly Disclose When a Firm Has Applied the Independence Requirements for Public Interest Entities (PIEs)*