

Exposé-sondage

Février 2019

*Date limite de réception des commentaires :
le 1^{er} juillet 2019*

Norme internationale d'audit

Projet de Norme internationale d'audit 220 (révisée)

*Gestion de la qualité d'un audit
d'états financiers*

IAASB

International Auditing
and Assurance
Standards Board

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 la constance de la pratique et renforçant la confiance du public à l'égard de la profession mondiale d'audit et d'assurance.

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

Pour obtenir des renseignements sur les droits d'auteur, les marques de commerce et les permissions, veuillez consulter la [page 54](#).

ISA.

IAASB
International Auditing
and Assurance
Standards Board®

APPEL À COMMENTAIRES

Le présent exposé-sondage, « Projet de Norme internationale d'audit 220 (révisée), *Gestion de la qualité d'un audit d'états financiers* », 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 1^{er} juillet 2019.**

Les répondants sont priés de transmettre leurs commentaires par voie électronique au moyen du site Web de l'IAASB, en utilisant le lien [Submit a 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
Section 1 Guide à l'intention des répondants	5
Section 2 Points importants	5
Section 3 Appel à commentaires	13
Annexe aux notes explicatives	
Adaptabilité de la norme selon la taille du cabinet ou selon la nature et les circonstances des missions	14
Exposé-sondage	
Projet de Norme internationale d'audit 220 (révisée), <i>Gestion de la qualité d'un audit d'états financiers</i>	18

Introduction

1. Les présentes notes fournissent des renseignements généraux et des explications concernant l'exposé-sondage sur le projet de Norme internationale d'audit (ISA) 220 (révisée), *Gestion de la qualité d'un audit d'états financiers* (ES-220), dont la publication pour commentaires a été approuvée par l'IAASB en décembre 2018.
2. L'ES-220 fait partie d'un ensemble de normes de gestion de la qualité proposées sur lesquelles l'IAASB demande l'avis du public. Les présentes notes explicatives se veulent complémentaires aux notes explicatives générales, intitulées [Exposés-sondages de l'IAASB sur la gestion de la qualité au niveau du cabinet et de la mission, et sur les revues de la qualité des missions](#). En plus de fournir des renseignements généraux concernant les trois exposés-sondages de l'IAASB sur la gestion de la qualité, ces notes explicatives traitent de l'adaptabilité des normes ainsi que des éléments dont l'IAASB a tenu compte dans sa réflexion sur les dates d'entrée en vigueur des trois normes (c'est-à-dire qu'il s'est demandé combien de temps après l'approbation définitive de l'IAASB et l'approbation par le Conseil de supervision de l'intérêt public (PIOB) de la procédure officielle ces normes devraient entrer en vigueur). On trouve aussi, dans ces notes, une description des liens entre les trois normes de gestion de la qualité, et les modifications de concordance correspondantes qu'il est proposé d'apporter aux Normes internationales d'audit (ISA) de l'IAASB dans le cadre de ce projet.

Section 1 Guide à l'intention des répondants

L'IAASB souhaite recevoir des commentaires sur tout aspect traité dans le présent ES-220, 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. Les répondants peuvent choisir de commenter uniquement les questions qui les concernent. Si le répondant est favorable aux propositions contenues dans l'ES-220, 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 2-A – Points généraux

Questions d'intérêt public

3. Dans le cadre de la révision de la norme ISA 220, l'IAASB s'est efforcé de tenir compte des questions d'intérêt public, en favorisant la gestion proactive de la qualité au niveau de la mission, en soulignant l'importance de l'exercice de l'esprit critique, en améliorant la documentation des jugements portés par l'auditeur, en s'assurant que la norme ISA 220 continue de répondre aux besoins dans un environnement complexe, peu importe les circonstances, et en insistant sur la nécessité de communications rigoureuses pendant l'audit¹.
4. Pour ce faire, l'IAASB a convenu :

¹ Les questions d'intérêt public dont l'IAASB s'efforçait de tenir compte sont présentées plus en détail au paragraphe 21 de la [proposition de projet \(en anglais\)](#).

- de souligner l'importance du rôle des audits en matière de protection de l'intérêt public, de même que de l'exercice approprié du jugement professionnel et de l'esprit critique (voir les paragraphes 5 et 6 ci-après) ;
- de clarifier le rôle et les responsabilités de l'associé responsable de la mission, en particulier ses obligations d'intervention tout au long de l'audit, et d'insister sur la responsabilité de l'associé responsable de la mission quant à la gestion et à l'atteinte de la qualité au niveau de la mission (voir la section 2-B ci-après) ;
- de moderniser la norme ISA 220 en fonction d'un environnement en constante évolution, notamment en apportant des changements aux modèles de prestation de l'audit et au recours à la technologie dans l'audit (voir les paragraphes 7 à 9 ci-après) ;
- de clarifier le lien entre l'ES-220 et les normes ISQM, notamment en ce qui concerne les interactions entre l'équipe de mission (y compris l'associé responsable de la mission) et le cabinet, ainsi que la mesure dans laquelle l'équipe de mission peut s'appuyer sur les politiques ou procédures du cabinet relatives à la gestion de la qualité (voir les paragraphes 10 et 11 ci-après).

Rôle des audits en matière de protection de l'intérêt public et exercice de l'esprit critique

5. Selon l'IAASB, il importe de souligner que la réalisation uniforme de missions d'audit de qualité sert l'intérêt public, et c'est ce que met de l'avant l'ES-220 (voir le paragraphe 6 de l'ES-220 et les paragraphes 19 à 21 des notes explicatives de l'exposé-sondage sur la norme ISQM 1 (ES-ISQM 1)).
6. L'IAASB a par ailleurs ajouté des paragraphes d'introduction traitant de l'importance de l'exercice de l'esprit critique et du jugement professionnel pour la réalisation de missions d'audit (voir le paragraphe 7 de l'ES-220). Ces paragraphes sont étayés par des modalités d'application décrivant les obstacles à l'exercice de l'esprit critique, les partis pris de l'auditeur et les mesures que l'associé responsable de la mission peut prendre pour surmonter ces obstacles.

Modernisation de la norme ISA 220 en fonction d'un environnement en constante évolution

7. Il est indiqué, dans l'[appel à commentaires intitulé *Amélioration de la qualité de l'audit pour servir l'intérêt public : l'esprit critique, le contrôle qualité et les audits de groupe*](#), que le projet de révision de la norme ISA 220 pourrait tenir compte du recours croissant aux modèles de prestation de l'audit² et souligner la nécessité de disposer de politiques et de procédures adaptées à ces modèles dans le cadre du système de contrôle qualité du cabinet et au niveau de la mission. Les répondants à l'appel à commentaires y étaient favorables.
8. L'ES-220 reconnaît maintenant que les équipes de mission peuvent être organisées de différentes façons, installées au même endroit ou dans des endroits différents, ou divisées en groupes selon leurs activités. Il reconnaît également que les personnes qui interviennent dans la mission d'audit ne sont pas nécessairement employées directement par le cabinet. Qui plus est, la révision de la norme ISA 220 met en relief la nécessité de diriger, de superviser et de revoir adéquatement les travaux des personnes qui mettent en œuvre les procédures d'audit, et ce, quel que soit leur lieu de travail ou leur situation d'emploi. Par conséquent, la définition de l'équipe de mission a été modifiée pour

² Voir le paragraphe 117 de l'appel à commentaires pour une explication des modèles de prestation de l'audit.

tenir compte de la diversité et de l'évolution des structures d'équipe de mission (voir la section 2-E ci-après).

9. Le rôle croissant des technologies dans l'audit des états financiers est aussi souligné dans l'ES-220. Les exigences énoncées dans la section portant sur les ressources ont été renforcées pour couvrir non seulement les ressources humaines qui interviennent dans une mission d'audit, mais également les ressources technologiques et les ressources intellectuelles. Les paragraphes A56 à A58 expliquent comment les ressources technologiques peuvent être utilisées dans l'audit (voir également la section 2-D ci-après). L'ES-220 met aussi de l'avant le rôle des connaissances ou des compétences spécialisées dans l'utilisation d'outils automatisés. Les modifications que l'IAASB se propose d'apporter à la norme ISA tiennent compte des enseignements du Data Analytics Working Group de l'IAASB, qui étudie le recours aux technologies dans les missions d'audit.

Lien entre l'ES-220 et les projets de normes ISQM 1 et ISQM 2

10. L'ES-220 a été conçu pour contribuer au système de gestion de la qualité plus vaste établi par la norme ISQM 1³. Selon l'ES-ISQM 1, le cabinet définit des objectifs en matière de qualité, identifie et évalue les risques liés à la qualité, puis conçoit des réponses à ces risques en lien avec les composantes du système de gestion de la qualité du cabinet. Ces réponses peuvent être mises en œuvre au niveau du cabinet ou au niveau de la mission, selon la nature et la situation du cabinet, ainsi que la nature et les circonstances de la mission⁴. L'ES-ISQM 1 exige donc que le cabinet communique des informations aux membres de l'équipe de mission concernant leurs responsabilités à l'égard des réponses du cabinet qui doivent être mises en œuvre au niveau de la mission.
11. La norme ISA 220 actuelle comporte des exigences et des indications sur la réalisation d'une revue de la qualité de la mission (auparavant appelée revue de contrôle qualité de la mission), notamment des exigences à l'intention du responsable de cette revue. Il est maintenant proposé de déplacer ces exigences et indications dans le projet de norme ISQM 2⁵; l'ES-220 ne traite donc que des responsabilités de l'associé responsable de la mission à cet égard, notamment la façon dont l'associé responsable de la mission et l'équipe de mission interagissent avec le responsable de la revue de la qualité de la mission.

Rôle des politiques ou procédures du cabinet au niveau de la mission

12. Selon la norme ISA 220 actuelle, sauf indications contraires fournies par le cabinet ou d'autres parties, les équipes de mission sont en droit de s'appuyer sur le système de contrôle interne du cabinet. L'IAASB a proposé le retrait de cette disposition et son remplacement par des modalités d'application expliquant que, dans certaines situations, l'associé responsable de la mission peut « s'appuyer sur les politiques ou procédures du cabinet » aux fins de la conformité aux exigences de l'ES-220. Cette approche vise à contrer le risque que l'équipe de mission s'appuie aveuglément sur le système de gestion de la qualité du cabinet sans se demander si les politiques ou procédures de gestion de la qualité du cabinet sont adaptées aux circonstances particulières de la mission. Pour aider l'associé responsable de la mission à déterminer s'il peut s'appuyer sur les politiques ou procédures du cabinet et, le cas échéant, la mesure dans laquelle il peut le faire, l'IAASB a également

³ Voir l'[ES-ISQM 1](#).

⁴ Voir les [notes explicatives générales](#) pour obtenir des précisions sur l'adaptabilité de l'approche en matière de gestion de la qualité et les outils d'aide à la mise en œuvre disponibles.

⁵ Voir l'[ES-ISQM 2](#).

proposé des modalités d'application comportant des exemples de « points » dont l'associé responsable de la mission peut tenir compte pour procéder à cette détermination (voir les paragraphes A7 et A8 de l'ES-220).

13. À quelques reprises dans l'ES-220, il est indiqué que l'associé responsable de la mission, ou l'équipe de mission, est tenu de se conformer aux politiques ou procédures du cabinet pour satisfaire aux exigences de l'exposé-sondage. Il en est ainsi parce que, dans ces circonstances, les politiques ou procédures du cabinet sont considérées comme essentielles au respect des exigences de l'ES-220. Par exemple, le paragraphe 16 de l'ES-220 exige que l'associé responsable de la mission apprécie les menaces pour la conformité aux règles de déontologie pertinentes dans le cadre de la conformité aux politiques ou aux procédures du cabinet. La conformité aux politiques ou procédures du cabinet est jugée nécessaire dans ces circonstances, car il est probable que l'associé responsable de la mission n'ait pas les informations ou les outils requis pour apprécier les menaces, et qu'il doit donc faire appel aux ressources du cabinet pour l'aider à cet égard. L'IAASB a conclu que les exigences qui renvoient aux politiques et procédures du cabinet cadrent avec les dispositions du projet de norme ISQM 1 obligeant le cabinet à mettre en place des réponses aux risques liés à la qualité de la mission⁶, et que cette approche concorde avec la norme ISA 220 actuelle. Il est par ailleurs essentiel de comprendre les politiques et procédures applicables du cabinet, et de s'y conformer au niveau de la mission, pour établir et maintenir le lien entre la gestion de la qualité au niveau du cabinet et la gestion de la qualité au niveau de la mission.
14. Dans l'ES-220, on a utilisé l'expression « doit s'assurer » dans les exigences qui renvoient à la responsabilité de l'associé responsable de la mission à l'égard des actions menées (ou qui auraient dû être menées) au niveau du cabinet, mais qui sont pertinentes pour la gestion et l'atteinte de la qualité au niveau de la mission. L'expression « doit déterminer » a été employée dans les exigences qui renvoient directement aux mesures qu'est tenu de prendre l'associé responsable de la mission.

Adaptabilité des dispositions selon la taille du cabinet et la nature et les circonstances des missions qu'il réalise

15. L'intention est que les dispositions de l'ES-220 soient appliquées par tous les cabinets, quelles que soient leur taille et leur situation, et qu'elles puissent être adaptées selon la nature et les circonstances de la mission d'audit. Une liste des paragraphes qui traitent de l'application du projet de norme ISA 220 dans différentes circonstances se trouve en annexe des présentes notes explicatives. De plus, l'IAASB prépare des documents connexes pour illustrer comment certains aspects des projets de normes ISA 220 (révisée) et ISQM 1 (révisée) peuvent être appliqués ensemble et adaptés aux petits cabinets⁷.

Section 2-B – Responsabilité globale de l'associé responsable de la mission à l'égard de la gestion et de l'atteinte et de la qualité de la mission d'audit, notamment en ce qui concerne la réalisation de la mission et la prise de recul

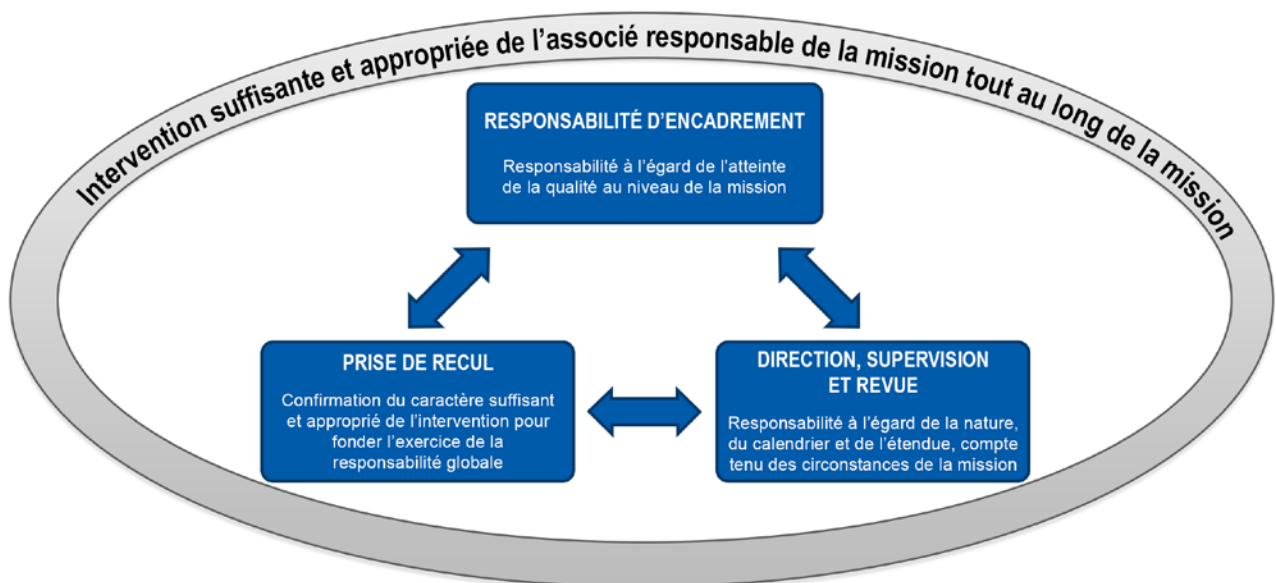
16. La norme ISA 220 actuelle exige que l'associé responsable de la mission assume la responsabilité de la qualité globale de chaque mission d'audit à laquelle il est affecté et fournit des indications sur les mesures et les messages à privilégier. Il est fait remarquer, dans l'appel à commentaires, que le

⁶ Voir la section 6 des notes explicatives intitulées *Exposés-sondages de l'IAASB sur la gestion de la qualité au niveau du cabinet et de la mission, et sur les revues de la qualité des missions*.

⁷ Les documents connexes pourront être consultés à l'adresse au www.iaasb.org pendant la période de commentaires de l'ES-220.

projet de révision de la norme ISA 220 pourrait entraîner la mise à jour des exigences et des modalités d'application qui y sont énoncées, afin de préciser les responsabilités de l'associé responsable de la mission en matière d'encadrement et de gestion de projets (y compris l'évaluation de la compétence et de l'objectivité de l'équipe de mission).

17. Selon l'IAASB, il est essentiel que l'intervention de l'associé responsable de la mission soit suffisante et appropriée tout au long de la mission, afin que celui-ci puisse fournir l'orientation nécessaire à la réalisation d'un audit de haute qualité et que les objectifs de la norme ISA 220 puissent ainsi être atteints. Le graphique ci-après illustre comment une intervention suffisante et appropriée tout au long de la mission permet à l'associé responsable de la mission d'assumer la responsabilité globale de la gestion et de l'atteinte de la qualité de la mission, de sorte que les jugements importants portés et les conclusions tirées soient appropriés compte tenu de la nature et des circonstances de l'audit. Cette responsabilité globale comprend ce qui suit :
- a) **l'exercice des responsabilités d'encadrement**, y compris la mise en place, aux fins de la mission, d'un environnement qui met en valeur la culture du cabinet et le comportement attendu des membres de l'équipe de mission, et l'attribution de la mise en œuvre de procédures, de l'exécution de tâches ou de la prise de mesures à d'autres membres de l'équipe de mission ;
 - b) **l'aide à la réalisation de la mission**, c'est-à-dire, entre autres, assumer la responsabilité de la nature, du calendrier et de l'étendue de la direction, de la supervision et de la revue des travaux effectués ;
 - c) la **prise de recul**, qui permet de déterminer si l'associé responsable de la mission a assumé la responsabilité globale de la gestion et de l'atteinte de la qualité de la mission, notamment si son intervention a été suffisante et appropriée tout au long de la mission et si la nature et les circonstances de la mission ont été prises en compte.



Exercice des responsabilités d'encadrement (paragraphe 11 à 13 de l'ES-220)

18. Dans le but de clarifier le rôle et les responsabilités de l'associé responsable de la mission, l'IAASB a établi que l'ES-220 devait indiquer d'entrée de jeu que l'atteinte de la qualité de la mission d'audit est tributaire de l'intervention suffisante et appropriée de l'associé responsable de la mission tout au

long de la mission. Ce dernier est ainsi responsable de mettre en place un environnement qui met en valeur la culture du cabinet et le comportement attendu des membres de l'équipe de mission (voir le paragraphe 11 de l'ES-220). L'associé responsable de la mission est également tenu de prendre des mesures claires, cohérentes et efficaces qui cadrent avec l'engagement qualité du cabinet, et de communiquer le comportement attendu des membres de l'équipe de mission (voir le paragraphe 12 de l'ES-220). L'accent mis sur le lien entre la culture du cabinet et le ton donné par la direction est conforme aux exigences de l'ES-ISQM 1 (voir, par exemple, le paragraphe 22 des notes explicatives de l'ES-ISQM 1).

19. L'attribution de responsabilités à d'autres membres de l'équipe de mission constitue un autre aspect des responsabilités d'encadrement. On reconnaît dans l'ES-220 que l'associé responsable de la mission peut confier la mise en œuvre de procédures, l'exécution de tâches ou la prise de mesures à d'autres membres de l'équipe de mission pour l'aider à se conformer aux exigences, mais qu'il demeure tenu de conserver la responsabilité globale de la qualité de la mission. L'associé responsable de la mission a donc l'obligation d'informer les membres de l'équipe au sujet de leurs responsabilités, d'assurer le suivi de leurs travaux et de passer en revue la documentation connexe (voir le paragraphe 13 de l'ES-220). L'IAASB s'est demandé si, collectivement, les exigences en matière d'encadrement n'étaient pas trop axées sur le rôle de l'associé responsable de la mission. Il a toutefois conclu que l'établissement d'exigences qui insistent sur l'importance de confier à l'associé responsable de la mission la responsabilité de globale de la gestion et de l'atteinte de la qualité permet de mieux servir l'intérêt public.

Aide à la réalisation de la mission (paragraphe 27 à 31 de l'ES-220)

20. Dans un but d'amélioration de la qualité des audits, l'IAASB a procédé à une révision approfondie de la section portant sur la réalisation des missions. Il a ainsi renforcé les exigences et souligné l'importance, pour en assurer le respect, de prendre en compte la nature et les circonstances de l'audit. À cette fin :
- les exigences et modalités d'application portant sur la direction, la supervision et la revue ont été renforcées et des précisions y ont été apportées en ce qui concerne l'intervention de l'associé responsable de la mission. En outre, les exigences révisées établissent des liens avec d'autres exigences de l'ES-220 (par exemple celles portant sur les ressources affectées à la mission) et d'autres normes ISA (par exemple les indications de la norme ISA 230 sur les questions importantes). Le projet de norme comporte également de nouvelles indications relatives à ces exigences, notamment sur les questions qui pourraient constituer un jugement important, et devraient donc être revues par l'associé responsable de la mission ;
 - l'associé responsable de la mission est tenu, selon les nouvelles exigences, d'examiner les états financiers et le rapport de l'auditeur avant de le dater, et de 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 ;
 - le projet de norme ISA établit des liens plus clairs avec les projets de normes ISQM 1 et ISQM 2, par exemple :
 - en exigeant que l'associé responsable de la mission assume la responsabilité de veiller à ce que l'équipe de mission procède à des consultations sur les points au sujet desquels des consultations sont exigées les politiques ou procédures du cabinet,

- en alignant l'exigence de collaboration avec le responsable de la revue de la qualité de la mission avec le projet de norme ISQM 2,
- en intégrant un renvoi, au paragraphe A29 de l'ES-ISQM 2, aux indications de l'ES-220 sur les jugements importants et l'importance à y accorder, ce qui aide le responsable de la revue de la qualité de la mission à se conformer aux exigences de la norme ISQM 2 ;
- une nouvelle exigence sur le traitement des divergences d'opinions, étayée par des modalités d'application, a été ajoutée pour préciser le rôle de l'associé responsable de la mission à cet égard.

Prise de recul (paragraphe 37 de l'ES-220)

21. Le paragraphe 37 de l'ES-220 exige que l'associé responsable de la mission « prenne du recul » et, avant d'exprimer une opinion, qu'il détermine avoir assumé la responsabilité globale de la gestion et de l'atteinte de la qualité de la mission d'audit. L'IAASB a conclu qu'il était approprié pour l'associé responsable de la mission de déterminer que son intervention a été suffisante et appropriée tout au long de la mission d'audit, et que la nature et les circonstances de la mission et les changements apportés à celles-ci, le cas échéant, ont été pris en compte aux fins de la conformité au projet de norme ISA. L'IAASB est d'avis que l'ajout d'une exigence liée à la prise de recul contribuera à soutenir l'exercice de l'esprit critique par l'associé responsable de la mission et les autres membres de l'équipe de mission. Selon le paragraphe A100 de l'ES-220, la prise en compte appropriée des exigences de la norme et la mesure dans laquelle la documentation de l'audit atteste l'intervention de l'associé responsable de la mission dans l'audit permettent de déterminer si l'associé responsable de la mission a assumé ou non la responsabilité globale de la gestion et de l'atteinte de la qualité de la mission.

Section 2-C – Règles de déontologie pertinentes

22. La norme ISA 220 actuelle exige que l'associé responsable de la mission demeure attentif aux signes de non-respect, par les membres de l'équipe de mission, des règles de déontologie pertinentes, détermine les mesures appropriées à prendre s'il prend connaissance de cas de non-conformité et tire des conclusions quant au respect des règles d'indépendance. Il ressort de l'appel à commentaires que la norme ISA 220 pourrait comporter davantage de dispositions sur les responsabilités de l'associé responsable de la mission en ce qui concerne les règles de déontologie pertinentes applicables aux membres de l'équipe de mission.
23. En réponse à l'appel à commentaires et aux commentaires qu'il a suscités, l'IAASB a déterminé qu'il y avait lieu de renforcer les exigences relatives aux règles de déontologie pertinentes et au rôle de l'associé responsable de la mission à l'égard de celles-ci. Par conséquent, en plus de rehausser les exigences existantes, l'ES-220 ajoute des exigences concernant :
- la compréhension des règles de déontologie pertinentes, et la question de savoir si les autres membres de l'équipe de mission ont été informés de ces exigences ainsi que des politiques ou des procédures connexes du cabinet ;
 - les menaces pour la conformité aux règles de déontologie pertinentes ;
 - le respect ou non des règles de déontologie pertinentes, y compris celles qui ont trait à l'indépendance.

24. L'ES-220 prévoit également de nouvelles modalités d'application qui établissent des liens avec les exigences du projet de norme ISQM 1 qui s'appliquent au niveau du cabinet. Ces modalités d'application décrivent les mesures qu'il peut être approprié de prendre lorsqu'un cas de non-conformité est signalé et établissent des liens avec l'exigence de la norme ISA 700 (révisée)⁸ selon laquelle le rapport de l'auditeur doit comprendre une déclaration au sujet de l'indépendance de l'auditeur.

Section 2-D – Ressources affectées à la mission

25. La norme ISA 220 actuelle comporte des exigences et des indications concernant l'affectation de l'équipe de mission, mais ne traite par ailleurs pas les ressources au niveau de la mission. Il est indiqué, au paragraphe 78 de l'appel à commentaires, que la norme ISA 220 ne traite pas expressément de la nécessité, pour l'associé responsable de la mission, de s'assurer que les membres de l'équipe de mission disposent de suffisamment de temps et de ressources pour effectuer les travaux nécessaires à l'obtention des éléments probants suffisants et appropriés dans les délais requis.
26. Conformément à l'approche adoptée dans l'ES-ISQM 1, le projet de norme ISA 220 pallie cette lacune par l'ajout d'une section portant sur les ressources humaines, technologiques et intellectuelles (voir les paragraphes 23 à 26 de l'ES-220). L'associé responsable de la mission est tenu de déterminer que des ressources suffisantes et appropriées ont été affectées à la mission, ou qu'elles l'ont été en temps opportun. Il lui incombe également de prendre les mesures appropriées lorsque les ressources affectées à la mission d'audit par le cabinet sont insuffisantes ou inappropriées, et de veiller à ce que les membres de l'équipe de mission utilisent ces ressources adéquatement. De nouvelles modalités d'application décrivent comment les ressources humaines, technologiques et intellectuelles peuvent contribuer à la réalisation des missions d'audit et en quoi les compétences en gestion de projets peuvent faciliter la gestion de la qualité de la mission d'audit. Elles présentent aussi les mesures à prendre si l'associé responsable de la mission détermine que les ressources sont insuffisantes ou inappropriées.

Section 2-E – Autres points

27. Parmi les autres améliorations apportées dans l'ES-220, mentionnons les suivantes :
- les informations obtenues dans le cadre du processus d'acceptation et de maintien de relations clients et de missions doivent être prises en compte dans la planification et la réalisation de la mission d'audit conformément aux normes ISA (voir le paragraphe 21 de l'ES-220). Par exemple, l'ES-220 établit clairement que les informations obtenues dans le cadre de ce processus seront utiles dans le cadre de l'évaluation des risques par l'auditeur ;
 - l'exigence relative au suivi et à la prise de mesures correctives a été renforcée et clarifiée. L'IAASB a également harmonisé l'ES-220 avec les nouvelles exigences énoncées dans le projet de norme ISQM 1, lesquelles reposent sur le postulat qu'il incombe à l'associé responsable de la mission de tenir compte des aspects pertinents du processus de suivi et de prise de mesures correctives du cabinet, tels qu'ils ont été communiqués par le cabinet et, le cas échéant, des résultats du processus de suivi et de prise de mesures correctives du réseau ou des cabinets membres du réseau (voir le paragraphe 36 de l'ES-220). L'associé responsable de la mission est aussi tenu de s'assurer que les membres de l'équipe de mission

⁸ Norme ISA 700 (révisée), *Opinion et rapport sur des états financiers*, alinéa 28 c).

sont informés des résultats du processus de suivi et de prise de mesures correctives du cabinet, et de demeurer attentif, tout au long de la mission, aux informations qui pourraient être utiles dans le cadre de ce processus.

28. L'IAASB a en outre mis l'accent sur la responsabilité globale de l'associé responsable de la mission à l'égard de la gestion et de l'atteinte de la qualité de la mission, et ce, quelle que soit l'organisation de l'équipe de mission (voir la section 2-B plus haut). Il s'intéresse ainsi de près au rôle et aux responsabilités de l'associé responsable de la mission et des membres de l'équipe de mission dans un audit de groupe. L'IAASB a d'ailleurs entrepris un projet de révision de la norme ISA 600⁹, lequel pourrait entraîner l'apport de modifications mineures à l'ES-220 en temps et lieu, à mesure que le projet avancera.

Section 3 Appel à commentaires

Les répondants sont invités à commenter la clarté, l'intelligibilité et l'applicabilité des exigences et des modalités d'application de l'ES-220. Les commentaires sont particulièrement utiles lorsqu'ils indiquent sur quel aspect particulier de l'ES-220 ils portent et qu'ils énoncent les raisons qui sous-tendent toute préoccupation relative à la clarté, à l'intelligibilité et à l'applicabilité, ainsi que des suggestions d'amélioration.

- 1) Êtes-vous favorable à l'importance accordée à l'intervention suffisante et appropriée de l'associé responsable de la mission (voir plus particulièrement les paragraphes 11 à 13 et 37 de l'ES-220), dans le cadre de la responsabilité globale à l'égard de la gestion de la qualité de la mission ? La norme ISA proposée reflète-t-elle bien le rôle des autres membres expérimentés de l'équipe de mission, y compris les autres associés ?
- 2) L'ES-220 établit-il des liens appropriés avec les normes ISQM ? Êtes-vous favorable aux exigences qui imposent le respect des politiques et des procédures du cabinet ainsi qu'aux dispositions portant sur les circonstances dans lesquelles l'associé responsable de la mission peut s'appuyer sur ces politiques et procédures ?
- 3) Appuyez-vous les dispositions relatives à l'exercice approprié de l'esprit critique à des fins de gestion de la qualité au niveau de la mission (voir les paragraphes 7 et A27 à A29 de l'ES-220) ?
- 4) L'ES-220 traite-t-il adéquatement du contexte actuel en ce qui concerne l'audit, notamment du recours aux différents modèles de prestation de l'audit et aux technologies ?
- 5) Êtes-vous favorable aux exigences et aux modalités d'application révisées en matière de direction, de supervision et de revue (voir les paragraphes 27 à 31 et A68 à A80 de l'ES-220) ?
- 6) Selon vous, l'ES-220, de pair avec les dispositions générales de la norme ISA 230 en matière de documentation, comporte-t-il suffisamment d'exigences et de modalités d'application relatives à la documentation ?
- 7) L'ES-220 peut-il être adapté de façon appropriée selon l'ampleur et la complexité de la mission, compte tenu de l'importance accordée à la nature et aux circonstances de la mission dans les exigences ?

⁹ Norme ISA 600, *Audits d'états financiers de groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composantes) – Considérations particulières.*

Adaptabilité de la norme selon la taille du cabinet ou selon la nature et les circonstances de la mission

Note : La présente annexe contient des références permettant de situer les passages de l'ES-220 qui contribuent à l'adaptabilité de la norme selon la taille du cabinet ou selon la nature et les circonstances de la mission.

Éléments de l'ES-220 qui contribuent à l'adaptabilité des normes	Références
<ul style="list-style-type: none"> • Dans un grand cabinet, la responsabilité des éléments du système de gestion de la qualité est confiée à plusieurs personnes, et il est possible que l'associé responsable de la mission n'intervienne pas directement à l'égard de ces éléments ou qu'il n'en ait pas une connaissance détaillée. En pareil cas, l'associé responsable de la mission peut utiliser les informations fournies par le cabinet, faire appel à ses connaissances personnelles, et procéder à des demandes d'informations ou à la mise en œuvre d'autres procédures pour conclure qu'il peut s'appuyer sur les politiques ou procédures du cabinet. Dans un petit cabinet, l'intervention de l'associé responsable de la mission à l'égard des processus du cabinet peut être plus directe, ce qui peut, dans certaines circonstances, lui permettre de déterminer qu'il peut s'appuyer sur les politiques ou procédures du cabinet dans certains cas. • Par exemple, si l'associé responsable de la mission intervient directement tout au long du processus d'acceptation et de maintien de relations clients et de missions d'audit du cabinet, il aura connaissance des informations que le cabinet a obtenues ou utilisées pour dégager les conclusions qui s'y rapportent. L'associé responsable de la mission peut donc aussi se fonder sur cette intervention pour s'assurer que les politiques 	<ul style="list-style-type: none"> • Système de gestion de la qualité du cabinet et rôle des équipes de mission – paragraphes A7 et A8 • Acceptation et maintien de relations clients et de missions d'audit – paragraphe A45 • Ressources affectées à la mission – paragraphes A52 et A61

Éléments de l'ES-220 qui contribuent à l'adaptabilité des normes	Références
<p>ou procédures du cabinet ont été suivies, et que les conclusions tirées sont appropriées.</p>	
<ul style="list-style-type: none"> • Dans un petit cabinet, il peut être plus efficace de confier la conception et la mise en œuvre d'un grand nombre de réponses aux risques liés à la qualité auxquels est exposé le cabinet à l'associé responsable de la mission au niveau de la mission. • Les réponses du cabinet aux risques liés à la qualité, y compris les politiques ou procédures, peuvent être moins formelles dans un petit cabinet (p. ex. dans le cas d'un très petit cabinet réalisant relativement peu de missions d'audit, la direction pourrait conclure qu'il n'est pas nécessaire de mettre en place au niveau du cabinet un système qui fait le suivi en matière d'indépendance, et chargerait plutôt l'associé responsable de la mission d'effectuer cette tâche au niveau de la mission). 	<ul style="list-style-type: none"> • Système de gestion de la qualité du cabinet et rôle des équipes de mission – paragraphe A14
<ul style="list-style-type: none"> • Certaines exigences de l'ES-220 pourraient ne pas s'appliquer si la mission d'audit était réalisée uniquement par l'associé responsable de la mission, car elles sont conditionnelles à l'intervention d'autres membres de l'équipe de mission (p. ex. les exigences concernant la direction, la supervision et la revue). 	<ul style="list-style-type: none"> • Système de gestion de la qualité du cabinet et rôle des équipes de mission – paragraphe A15
<ul style="list-style-type: none"> • Il peut être suffisant, dans le cas de petites équipes de mission, pour l'associé responsable de la mission d'interagir directement avec les membres et de donner l'exemple afin de refléter l'engagement qualité du cabinet et d'obtenir leur adhésion à cette culture, tandis que des communications à caractère plus officiel peuvent être nécessaires dans les grandes équipes de mission dont les membres sont dispersés sur le plan géographique. 	<ul style="list-style-type: none"> • Responsabilités d'encadrement pour la gestion et l'atteinte de la qualité des audits – paragraphe A23

Éléments de l'ES-220 qui contribuent à l'adaptabilité des normes	Références
<ul style="list-style-type: none"> Les exigences concernant la nature, le calendrier et l'étendue de la direction et de la supervision des membres de l'équipe de mission et de la revue des travaux effectués doivent tenir compte de la nature et des circonstances de la mission d'audit ainsi que des ressources affectées à la mission ou mises à la disposition de l'équipe de mission (c.-à-d. que la direction, la supervision et la revue doivent être adaptées selon l'ampleur et la complexité de chaque mission). 	<ul style="list-style-type: none"> Réalisation de la mission – paragraphes 27 à 29
<ul style="list-style-type: none"> Dans le cas de missions de grande envergure, l'associé responsable de la mission peut confier la mise en œuvre de procédures, l'exécution de tâches ou la prise d'autres mesures à d'autres membres de l'équipe de mission pour l'aider à se conformer aux exigences de l'ES-220. 	<ul style="list-style-type: none"> Responsabilités d'encadrement pour la gestion et l'atteinte de la qualité des audits – paragraphes 13 et A30
<ul style="list-style-type: none"> Lorsque l'équipe de mission compte de nombreux membres, par exemple dans le cas de missions d'audit plus importantes ou plus complexes, l'associé responsable de la mission peut faire appel à une personne possédant des compétences ou des connaissances spécialisées en gestion de projets, et mettre à sa disposition certaines ressources technologiques et intellectuelles du cabinet. En revanche, lorsque l'équipe de mission compte peu de membres, la gestion de projets peut être plus informelle. 	<ul style="list-style-type: none"> Ressources affectées à la mission – paragraphes A63 et A64
<ul style="list-style-type: none"> Une reconnaissance explicite de l'existence d'une approche sur mesure à l'égard de la gestion de la qualité au niveau de la mission qui tient compte de la nature et des circonstances de la mission d'audit. 	<ul style="list-style-type: none"> Champ d'application de la présente norme ISA – paragraphe A2 Système de gestion de la qualité du cabinet et rôle des équipes de mission – alinéa 4 b) et paragraphes 7, A5, A9 et A14 Règles de déontologie pertinentes, y compris celles qui ont trait à l'indépendance – paragraphes 14, 15, 18, A32 et A33 Acceptation et maintien de relations clients et de missions d'audit – paragraphe A49

Éléments de l'ES-220 qui contribuent à l'adaptabilité des normes	Références
	<ul style="list-style-type: none"> • Responsabilités d'encadrement pour la gestion et l'atteinte de la qualité des audits – paragraphes 11, A23, A24 et A66 • Ressources affectées à la mission – paragraphes 23, 25, A52, A60 et A11D • Direction, supervision et revue – alinéa 27 b) et paragraphes A69, A81 et A84 • Suivi et prise de mesures correctives – paragraphe A97 • Responsabilité globale de la gestion et de l'atteinte de la qualité – paragraphe 37

PROJET DE NORME INTERNATIONALE D’AUDIT 220 (RÉVISÉE)
GESTION DE LA QUALITÉ D’UN AUDIT D’ÉTATS FINANCIERS

SOMMAIRE

	Page
Introduction	20
Champ d'application de la présente norme ISA	20
Système de gestion de la qualité du cabinet et rôle des équipes de mission	20
Date d'entrée en vigueur	21
Objectif	21
Définitions	21
Exigences	23
Responsabilités d'encadrement pour la gestion et l'atteinte de la qualité des audits	23
Règles de déontologie pertinentes, y compris celles qui ont trait à l'indépendance	24
Acceptation et maintien de relations clients et de missions d'audit	24
Ressources affectées à la mission	25
Réalisation de la mission	25
Direction, supervision et revue	25
Revue de la qualité de la mission	27
Divergences d'opinions	27
Suivi et prise de mesures correctives	27
Responsabilité globale de la gestion et de l'atteinte de la qualité	28
Documentation	28
Modalités d'application et autres commentaires explicatifs	28
Champ d'application de la présente norme ISA	28
Système de gestion de la qualité du cabinet et rôle des équipes de mission	29
Définitions	32
Responsabilités d'encadrement pour la gestion et l'atteinte de la qualité des audits	34
Règles de déontologie pertinentes, y compris celles qui ont trait à l'indépendance	37
Acceptation et maintien de relations clients et de missions d'audit	39
Ressources affectées à la mission	42

PROJET DE NORME INTERNATIONALE D'AUDIT 220,
GESTION DE LA QUALITÉ D'UN AUDIT D'ÉTATS FINANCIERS

Réalisation de la mission	45
Consultation	50
Revue de la qualité de la mission	50
Divergences d'opinions	51
Suivi et prise de mesures correctives	52
Responsabilité globale de la gestion et de l'atteinte de la qualité	52
Documentation	53

Introduction

Champ d'application de la présente norme ISA

1. La présente Norme internationale d'audit (norme ISA) traite des responsabilités particulières de l'auditeur concernant la gestion de la qualité au niveau de la mission dans un audit d'états financiers, et des responsabilités connexes de l'associé responsable de la mission. Elle est à lire conjointement avec les règles de déontologie pertinentes. (Réf. : par. A1 et A2)

Système de gestion de la qualité du cabinet et rôle des équipes de mission

2. La responsabilité du système de gestion de la qualité incombe au cabinet. Selon le projet de norme ISQM 1, le cabinet a pour objectif de concevoir, de mettre en place et de faire fonctionner un système de gestion de la qualité des audits ou des examens limités d'états financiers, ou d'autres missions d'assurance ou de services connexes, destiné à lui fournir l'assurance raisonnable :
 - a) que le cabinet et ses membres s'acquittent de leurs responsabilités et réalisent les missions conformément aux normes professionnelles et aux exigences légales et réglementaires applicables ;
 - b) que les rapports de mission délivrés par le cabinet ou les associés responsables de missions sont appropriés aux circonstances¹⁰. (Réf. : par. A3, A14 et A15)
3. La présente norme ISA repose sur le postulat que le cabinet est soumis aux exigences des normes ISQM ou à des exigences à tout le moins aussi rigoureuses propres à chaque pays. (Réf. : par. A4)
4. Dans le cadre du système de gestion de la qualité du cabinet et de la conformité aux exigences de la présente norme ISA, l'équipe de mission, dirigée par l'associé responsable de la mission, a les responsabilités suivantes :
 - a) mettre en œuvre les réponses du cabinet aux risques liés à la qualité (c'est-à-dire ses politiques ou procédures) qui s'appliquent à la mission d'audit, en utilisant les informations communiquées par le cabinet ou obtenues de celui-ci ; (Réf. : par. A5 à A8)
 - b) déterminer, compte tenu de la nature et des circonstances de la mission d'audit, s'il y a lieu de concevoir et de mettre en œuvre des réponses complémentaires à celles prévues dans les politiques ou procédures du cabinet ; (Réf. : par. A9 et A10)
 - c) fournir au cabinet les informations obtenues dans le cadre de la mission d'audit qui, conformément à ses politiques ou procédures, doivent lui être communiquées pour soutenir la conception, la mise en place et le fonctionnement de son système de gestion de la qualité. (Réf. : par. A11)
5. La conformité aux exigences d'autres normes ISA peut fournir des informations pertinentes eu égard à la gestion de la qualité au niveau de la mission. (Réf. : par. A12)
6. La réalisation uniforme de missions d'audit de qualité sert l'intérêt public. La qualité des missions d'audit repose sur leur planification et leur réalisation, et la délivrance de rapports y afférents, conformément aux normes professionnelles et aux exigences légales et réglementaires applicables.

¹⁰ Projet de Norme internationale de gestion de la qualité (ISQM) 1, *Gestion de la qualité par les cabinets qui réalisent des audits ou des examens limités d'états financiers, ou d'autres missions d'assurance ou de services connexes*, paragraphe 21.

L'atteinte des objectifs de ces normes et la conformité aux exigences légales et réglementaires applicables nécessitent l'exercice du jugement professionnel et de l'esprit critique. (Réf. : par. A13)

7. La norme ISA 200¹¹ exige que l'associé responsable de la mission et les autres membres de l'équipe de mission fassent preuve d'esprit critique tout au long de la planification et de la réalisation de l'audit et qu'ils exercent leur jugement professionnel. Ils exerceront ainsi leur jugement professionnel et leur esprit critique de manière à atteindre l'objectif et à se conformer aux exigences de la présente norme ISA. L'exercice du jugement professionnel est requis pour la prise de décisions éclairées sur la ligne de conduite appropriée à adopter aux fins de la gestion et de l'atteinte de la qualité, compte tenu de la nature et des circonstances de la mission d'audit. L'exercice de l'esprit critique permet d'assurer la qualité des jugements portés par l'équipe de mission et, par l'intermédiaire de ceux-ci, de soutenir l'efficacité globale de l'équipe de mission dans l'atteinte de la qualité au niveau de la mission. C'est par leurs actions et leurs communications que l'associé responsable de la mission et les autres membres de l'équipe de mission exerceront leur esprit critique de manière appropriée. Ces actions et communications peuvent comprendre des mesures spécifiques visant à surmonter les obstacles susceptibles d'entraver l'exercice d'un esprit critique approprié, comme les partis pris inconscients ou les contraintes liées aux ressources. (Réf. : par. A27 à A29)

Date d'entrée en vigueur

8. La présente norme ISA s'applique aux audits d'états financiers des périodes ouvertes à compter du [date].

Objectif

9. L'objectif de l'auditeur consiste à gérer la qualité au niveau de la mission afin d'obtenir une assurance raisonnable quant à l'atteinte de la qualité pour cette mission, c'est-à-dire :
- a) que l'auditeur s'est acquitté de ses responsabilités et a réalisé l'audit conformément aux normes professionnelles et aux exigences légales et réglementaires applicables ;
 - b) qu'il a délivré un rapport de l'auditeur approprié aux circonstances.

Définitions

10. Dans les normes ISA, on entend par :
- a) « associé responsable de la mission¹² », l'associé, ou une autre personne nommée par le cabinet, qui est responsable de la mission d'audit et de sa réalisation, ainsi que du rapport de l'auditeur délivré au nom du cabinet, et qui, le cas échéant, a obtenu l'autorisation requise d'une instance professionnelle, légale ou réglementaire ;
 - b) « revue de la qualité de la mission », une évaluation objective, achevée au plus tard à la date du rapport de mission, des jugements importants portés par l'équipe de mission et des conclusions tirées à leur sujet ;
 - c) « responsable de la revue de la qualité de la mission », un associé qualifié, ou une autre personne qualifiée, désigné par le cabinet pour réaliser la revue de la qualité de la mission ;

¹¹ Norme ISA 200, *Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et réalisation d'un audit conforme aux Normes internationales d'audit*, paragraphes 15 et 16.

¹² Les termes « associé responsable de la mission », « associé » et « cabinet » s'entendent des termes équivalents dans le secteur public lorsque le contexte s'y prête.

- d) « équipe de mission », tous les associés et le personnel professionnel réalisant la mission d'audit, ainsi que toutes les autres personnes dont le cabinet ou un cabinet membre du réseau a retenu les services et qui mettent en œuvre des procédures d'audit au cours de la mission. Sont exclus de l'équipe de mission, l'expert externe choisi par l'auditeur et dont les services ont été retenus par le cabinet ou un cabinet membre du réseau¹³, ainsi que les personnes appartenant à la fonction d'audit interne du client qui fournissent une assistance directe dans le cadre d'une mission lorsque l'auditeur externe se conforme aux exigences de la norme ISA 610 (révisée en 2013)¹⁴; (Réf. : par. A16 à A19)
- e) « cabinet », un professionnel exerçant à titre individuel, une société de personnes ou une société de capitaux ou une autre entité regroupant des professionnels comptables, ou l'équivalent dans le secteur public; (Réf. : par. A20)
- f) « cabinet membre du réseau », un cabinet ou une entité appartenant à un réseau donné; (Réf. : par. A21)
- g) « réseau », une vaste organisation qui, à la fois : (Réf. : par. A21)
 - i) poursuit un objectif de coopération,
 - ii) a clairement pour but le partage des profits ou des coûts, ou se caractérise par une unicité de propriété, de contrôle ou de gestion, des politiques ou procédures de gestion de la qualité communes, une stratégie d'entreprise commune, l'utilisation d'une marque unique ou le partage d'une part considérable des ressources professionnelles;
- h) « associé », toute personne ayant autorité pour engager le cabinet en ce qui concerne la réalisation d'une mission de services professionnels;
- i) « membres du cabinet », les associés et le personnel professionnel;
- j) « normes professionnelles », les Normes internationales d'audit (normes ISA) et les règles de déontologie pertinentes;
- k) « règles de déontologie pertinentes », les principes de l'éthique professionnelle et les règles de déontologie qui s'appliquent aux professionnels comptables lors de la réalisation d'une mission d'audit. Elles comprennent habituellement, d'une part, les dispositions de l'*International Code of Ethics for Professional Accountants (Including International Independence Standards)* du Conseil des normes internationales de déontologie comptable (le Code de l'IESBA) relatives aux audits d'états financiers, et, d'autre part, des exigences plus strictes propres à chaque pays;
- l) « réponse » (relativement à un système de gestion de la qualité), les politiques ou les procédures que le cabinet conçoit et met en œuvre pour répondre à un risque lié à la qualité :
 - i) les politiques consistent en des énoncés de ce qu'il faut faire, ou ne pas faire, pour répondre à un risque lié à la qualité. Certaines sont consignées par écrit ou formulées

¹³ La norme ISA 620, *Utilisation par l'auditeur des travaux d'un expert de son choix*, définit le terme « expert choisi par l'auditeur » à l'alinéa 6 a).

¹⁴ La norme ISA 610 (révisée en 2013), *Utilisation des travaux des auditeurs internes*, établit des limites au recours à l'assistance directe. Elle indique également que des textes légaux ou réglementaires peuvent interdire à l'auditeur externe d'obtenir une assistance directe des auditeurs internes. Par conséquent, le recours à l'assistance directe se limite aux situations où cela est permis.

explicitement dans des communications, tandis que d'autres sous-tendent les actes et les décisions de façon implicite,

- ii) les procédures sont les actes par lesquels les politiques sont mises en œuvre ;
- m) « personnel professionnel », les professionnels, autres que les associés, y compris les experts employés par le cabinet.

Exigences

Responsabilités d'encadrement pour la gestion et l'atteinte de la qualité des audits

11. L'associé responsable de la mission doit assumer la responsabilité globale de la gestion et de l'atteinte de la qualité de la mission d'audit, notamment en ce qui concerne la mise en place, aux fins de la mission, d'un environnement qui met en valeur la culture du cabinet et le comportement attendu des membres de l'équipe de mission. Ce faisant, l'associé responsable de la mission doit s'assurer que son intervention est suffisante et appropriée tout au long de la mission, afin d'être en mesure d'évaluer si les jugements importants portés et les conclusions tirées sont appropriés à la nature et aux circonstances de la mission. (Réf. : par. A22 à A29)
12. Pour mettre en place l'environnement décrit au paragraphe 11, l'associé responsable de la mission et d'autres personnes à qui ont été confié des rôles de supervision doivent prendre des mesures claires, cohérentes et efficaces qui cadrent avec l'engagement qualité du cabinet, et définir et communiquer le comportement attendu des membres de l'équipe de mission, notamment :
 - a) souligner que tous les membres de l'équipe de mission sont responsables de contribuer à la gestion et à l'atteinte de la qualité au niveau de la mission ;
 - b) renforcer, auprès des membres de l'équipe de mission, l'importance de l'éthique, des valeurs et des attitudes professionnelles ;
 - c) favoriser des communications ouvertes et rigoureuses au sein de l'équipe de mission, et s'assurer que les membres de l'équipe aient la possibilité de soulever des préoccupations sans crainte de représailles ;
 - d) faire valoir l'importance de l'exercice de l'esprit critique par chacun des membres de l'équipe de mission tout au long de la mission d'audit.
13. S'il confie la mise en œuvre de procédures, l'exécution de tâches ou la prise de mesures à d'autres membres de l'équipe de mission pour l'aider à se conformer aux exigences de la présente norme ISA, l'associé responsable de la mission doit néanmoins conserver la responsabilité globale de la gestion et de l'atteinte de la qualité de la mission d'audit. Il est alors tenu : (Réf. : par. A30)
 - a) d'informer adéquatement ces membres de l'équipe 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 de leur fournir toutes les directives nécessaires et informations pertinentes ;
 - b) d'assurer le suivi de l'exécution des travaux par les membres de l'équipe et de passer en revue des extraits de la documentation connexe pour évaluer les conclusions qui ont été tirées.

Règles de déontologie pertinentes, y compris celles qui ont trait à l'indépendance

14. L'associé responsable de la mission doit avoir acquis une compréhension des règles de déontologie pertinentes, y compris celles qui ont trait à l'indépendance, qui s'appliquent compte tenu de la nature et des circonstances de la mission d'audit. (Réf. : par. A31 à A35 et A41)
15. L'associé responsable de la mission doit déterminer que les autres membres de l'équipe de mission ont été informés des règles de déontologie pertinentes qui s'appliquent compte tenu de la nature et des circonstances de la mission d'audit, ainsi que des politiques ou des procédures connexes du cabinet, notamment en ce qui concerne : (Réf. : par. A33 à A35)
 - a) l'identification et l'appréciation des menaces pour la conformité aux règles de déontologie pertinentes, y compris celles qui ont trait à l'indépendance, et les réponses à ces menaces ;
 - b) les circonstances pouvant entraîner un manquement aux règles de déontologie pertinentes, y compris celles qui ont trait à l'indépendance, et les responsabilités qui incombent aux membres de l'équipe de mission lorsqu'ils prennent connaissance de manquements avérés ou suspectés ;
 - c) les responsabilités qui leur incombent lorsqu'ils prennent connaissance de cas avérés ou suspectés de non-conformité aux textes légaux et réglementaires¹⁵.
16. Si l'associé responsable de la mission prend connaissance de faits qui indiquent l'existence d'une menace pour la conformité aux règles de déontologie pertinentes, il doit apprécier cette menace dans le cadre de la conformité aux politiques ou aux procédures du cabinet, à l'aide des informations pertinentes provenant du cabinet, de l'équipe de mission ou d'autres sources, et prendre les mesures appropriées. (Réf. : par. A36 et A37)
17. Tout au long de l'audit, l'associé responsable de la mission doit demeurer attentif, en ayant recours à l'observation et à des demandes d'informations aussi souvent qu'il est nécessaire, aux manquements avérés ou suspectés des membres de l'équipe de mission aux règles de déontologie pertinentes, ou aux politiques ou procédures connexes du cabinet. (Réf. : par. A38)
18. Si l'associé responsable de la mission prend connaissance, par le système de gestion de la qualité du cabinet ou d'autres sources, de faits indiquant que les règles de déontologie pertinentes qui s'appliquent à la nature et aux circonstances de la mission d'audit n'ont pas été respectées, il doit, en concertation avec d'autres personnes au sein du cabinet, prendre les mesures appropriées. (Réf. : par. A39)
19. L'associé responsable de la mission doit s'assurer, avant de dater le rapport de l'auditeur, que les règles de déontologie pertinentes, y compris celles qui ont trait à l'indépendance, ont été respectées. (Réf. : par. A40)

Acceptation et maintien de relations clients et de missions d'audit

20. L'associé responsable de la mission doit s'assurer que les politiques ou procédures du cabinet concernant l'acceptation et le maintien de relations clients et de missions d'audit ont été suivies, et déterminer que les conclusions auxquelles elles ont abouti sont appropriées. (Réf. : par. A42 à A45 et A51)

¹⁵ Norme ISA 250 (révisée), *Prise en compte des textes légaux et réglementaires dans un audit d'états financiers*.

21. L'associé responsable de la mission doit tenir compte des informations obtenues au cours du processus d'acceptation et de maintien de relations clients et de missions d'audit lorsqu'il planifie et réalise la mission d'audit conformément aux normes ISA et aux fins de la conformité aux exigences de la présente norme ISA. (Réf. : par. A46 à A49)
22. Si l'associé responsable de la mission prend connaissance d'une information qui aurait pu conduire le cabinet à refuser la mission d'audit si cette information avait été connue avant l'acceptation ou le maintien de la relation client ou de la mission spécifique, il doit la communiquer sans délai au cabinet afin que ce dernier et lui-même puissent prendre les mesures nécessaires. (Réf. : par. A50)

Ressources affectées à la mission

23. L'associé responsable de la mission doit déterminer si, compte tenu de la nature et des circonstances de la mission d'audit (et de tout changement pouvant survenir au cours de celle-ci), les ressources affectées à la mission ou mises à la disposition de l'équipe de mission par le cabinet le sont en temps opportun et sont suffisantes et appropriées pour la réalisation de cette mission. (Réf. : par. A52 à A61, A63, A64 et A67)
24. L'associé responsable de la mission doit déterminer si les membres de l'équipe de mission, ainsi que les experts choisis par l'auditeur qui ne font pas partie de cette équipe, possèdent collectivement la compétence et les capacités, notamment suffisamment de temps, qui sont nécessaires à la réalisation de la mission d'audit. (Réf. : par. A62 à A64)
25. Si, après s'être conformé aux exigences énoncées aux paragraphes 23 et 24, l'associé responsable de la mission conclut que les ressources affectées à la mission ou mises à la disposition de l'équipe de mission par le cabinet sont insuffisantes et inappropriées dans les circonstances de la mission d'audit, il doit prendre les mesures qu'il juge adéquates, notamment communiquer avec les membres du cabinet concernés pour faire valoir la nécessité d'affecter à la mission des ressources additionnelles ou de remplacement. (Réf. : par. A65 et A66)
26. L'associé responsable de la mission doit assumer la responsabilité d'utiliser adéquatement les ressources affectées à la mission ou mises à la disposition de l'équipe de mission, en tenant compte de la nature et des circonstances de la mission d'audit. (Réf. : par. A58)

Réalisation de la mission

Direction, supervision et revue

27. L'associé responsable de la mission doit assumer la responsabilité de la nature, du calendrier et de l'étendue de la direction et de la supervision des membres de l'équipe de mission, ainsi que de la revue des travaux effectués, et déterminer que la direction, la supervision et la revue : (Réf. : par. A68 à A76 et A81 à A83)
 - a) sont planifiées et exercées ou réalisées conformément aux politiques ou aux procédures du cabinet, aux normes professionnelles et aux exigences légales et réglementaires applicables ;
 - b) tiennent compte de la nature et des circonstances de la mission d'audit ainsi que des ressources affectées à la mission ou mises à la disposition de l'équipe de mission ;
 - c) sont planifiées et exercées ou réalisées en partant du principe que les travaux effectués par des membres moins expérimentés de l'équipe de mission sont dirigés, supervisés et revus par des membres plus expérimentés de l'équipe.

28. Au plus tard à la date du rapport de l'auditeur, l'associé responsable de la mission doit déterminer, au moyen d'une revue de la documentation de l'audit et d'entretiens avec l'équipe de mission, que des éléments probants suffisants et appropriés ont été obtenus pour fonder les conclusions tirées des travaux et permettre la délivrance du rapport de l'auditeur. (Réf. : par. A77 à A80)
29. Pour se conformer aux exigences du paragraphe 28, l'associé responsable de la mission doit passer en revue la documentation de l'audit à divers moments opportuns au cours de la mission, notamment la documentation se rapportant aux éléments ci-dessous : (Réf. : par. A77 à A80)
- a) les questions importantes¹⁶ ;
 - b) les autres aspects à l'égard desquels des jugements importants doivent être portés, surtout ceux qui concernent les points délicats ou litigieux relevés pendant la mission, et les conclusions tirées ;
 - c) les autres questions qui, selon le jugement professionnel de l'associé responsable de la mission, sont pertinentes au regard de ses responsabilités.
30. Avant de dater le rapport de l'auditeur, et pour déterminer que le rapport à délivrer est approprié aux circonstances, l'associé responsable de la mission doit examiner les états financiers et le rapport de l'auditeur, y compris, s'il y a lieu, la description des questions clés de l'audit¹⁷ et la documentation de l'audit qui s'y rapporte.
31. L'associé responsable de la mission doit passer en revue toutes les communications écrites officielles destinées à la direction, aux responsables de la gouvernance ou aux autorités de réglementation avant qu'elles ne soient transmises.

Consultation

32. L'associé responsable de la mission doit : (Réf. : par. A84 à A87)
- a) assumer la responsabilité de veiller à ce que l'équipe de mission procède à des consultations sur :
 - i) les points au sujet desquels des consultations sont exigées par les politiques ou procédures du cabinet, y compris les points délicats ou litigieux,
 - ii) les autres points qui, selon le jugement professionnel de l'associé responsable de la mission, nécessitent des consultations ;
 - b) déterminer que les membres de l'équipe de mission ont procédé aux consultations appropriées au cours de la mission d'audit, tant au sein de l'équipe de mission qu'auprès d'autres personnes, membres du cabinet ou non, au niveau approprié ;
 - c) déterminer que la nature et l'étendue des consultations, ainsi que les conclusions qui en ont résulté, ont été confirmées par les personnes consultées ;
 - d) déterminer que les conclusions tirées des consultations ont été mises en œuvre.

¹⁶ Norme ISA 230, *Documentation de l'audit*, paragraphe 8.

¹⁷ Norme ISA 701, *Communication des questions clés de l'audit dans le rapport de l'auditeur indépendant*.

Revue de la qualité de la mission

33. Dans le cas des missions d'audit pour lesquelles une revue de la qualité de la mission est requise, l'associé responsable de la mission doit : (Réf. : par. A88)
- a) s'assurer qu'un responsable de la revue de la qualité de la mission a été désigné ;
 - b) collaborer avec le responsable de la revue de la qualité de la mission et informer les autres membres de l'équipe de mission de leur responsabilité à cet égard ;
 - c) s'entretenir avec le responsable de la revue de la qualité de la mission des questions importantes relevées au cours de la mission, y compris celles identifiées lors de la revue de la qualité de la mission ;
 - d) s'assurer de ne pas dater le rapport de l'auditeur avant l'achèvement de la revue de la qualité de la mission. (Réf. : par. A89 à A92)

Divergences d'opinions

34. Si des divergences d'opinions apparaissent au sein de l'équipe de mission, ou entre l'équipe de mission et le responsable de la revue de la qualité de la mission ou des membres du cabinet qui réalisent des activités en lien avec le système de gestion de la qualité du cabinet, notamment ceux qui donnent des consultations, l'équipe de mission doit suivre les politiques ou procédures établies par le cabinet pour le traitement et la résolution de ces divergences. (Réf. : par. A93 et A94)
35. L'associé responsable de la mission doit :
- a) assumer la responsabilité du traitement et de la résolution des divergences d'opinions, conformément aux politiques et aux procédures du cabinet ;
 - b) déterminer que les conclusions tirées sont consignées dans la documentation et mises en œuvre ;
 - c) s'assurer de ne pas dater le rapport de l'auditeur avant la résolution des divergences d'opinions.

Suivi et prise de mesures correctives

36. L'associé responsable de la mission doit : (Réf. : par. A97 et A98)
- a) s'assurer que l'équipe de mission a été informée des résultats du processus de suivi et de prise de mesures correctives du cabinet, tels qu'ils ont été communiqués par le cabinet et, le cas échéant, des résultats du processus de suivi et de prise de mesures correctives du réseau ou des cabinets membres du réseau ;
 - b) déterminer la pertinence et l'incidence, pour la mission d'audit, des informations mentionnées en a), et prendre les mesures appropriées ;
 - c) demeurer attentif, tout au long de la mission d'audit, aux informations qui pourraient être utiles dans le cadre du processus de suivi et de prise de mesures correctives du cabinet, et communiquer ces informations aux responsables du processus.

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

37. L'associé responsable de la mission doit déterminer, avant de dater le rapport de l'auditeur, qu'il a assumé la responsabilité globale de la gestion et de l'atteinte de la qualité de la mission d'audit. Pour ce faire, il doit déterminer : (Réf. : par. A99 à A101)
- a) que son intervention a été suffisante et appropriée tout au long de la mission d'audit, de sorte qu'il soit en mesure d'affirmer que les jugements importants portés et les conclusions tirées conviennent à la nature et aux circonstances de la mission ;
 - b) que la nature et les circonstances de la mission d'audit et les changements apportés à celles-ci, le cas échéant, ainsi que les politiques ou procédures connexes du cabinet, ont été pris en compte aux fins de la conformité aux exigences de la présente norme ISA.

Documentation

38. L'auditeur doit consigner dans la documentation de l'audit¹⁸ : (Réf. : par. A102 à A104)
- a) les questions relevées, les entretiens pertinents avec les membres du cabinet et les conclusions tirées relativement à :
 - i) l'exercice des responsabilités liées aux règles de déontologie pertinentes, y compris celles qui ont trait à l'indépendance,
 - ii) l'acceptation et le maintien de la relation client et de la mission d'audit ;
 - b) la nature et l'étendue des consultations effectuées au cours de la mission d'audit, les conclusions qui en ont résulté et la façon dont celles-ci ont été mises en œuvre ;
 - c) le fait que la revue de la qualité de la mission a été achevée au plus tard à la date du rapport de l'auditeur, si la mission d'audit fait l'objet d'une telle revue.

* * *

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Champ d'application de la présente norme ISA (Réf. : par. 1)

- A1. La présente norme ISA s'applique à tous les audits d'états financiers, y compris ceux d'états financiers de groupe. La norme ISA 600¹⁹ traite des considérations particulières concernant les audits de groupe, notamment ceux dans lesquels interviennent les auditeurs des composantes.
- A2. La norme ISA 200 exige de l'auditeur qu'il se conforme aux règles de déontologie pertinentes, y compris celles qui ont trait à l'indépendance, applicables aux missions d'audit d'états financiers²⁰. Les paragraphes 14 à 19 et A31 à A41 de la présente norme ISA contiennent des exigences et des indications traitant de la conformité aux règles de déontologie pertinentes qui s'appliquent compte tenu de la nature et des circonstances de la mission, y compris celles qui ont trait à l'indépendance.

¹⁸ Norme ISA 230, paragraphes 8 à 11 et A6.

¹⁹ Norme ISA 600, *Audits d'états financiers de groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composantes) – Considérations particulières*

²⁰ Norme ISA 200, paragraphe 14.

Système de gestion de la qualité du cabinet et rôle des équipes de mission (Réf. : par. 2 à 5)

- A3. Le projet de norme ISQM 1 traite des responsabilités du cabinet en ce qui concerne son système de gestion de la qualité. Le cabinet conçoit, met en place et fait fonctionner le système de gestion de la qualité conformément au projet de norme ISQM 1 et ce système est formé des huit composantes suivantes :
- la gouvernance et l'encadrement ;
 - le processus d'évaluation des risques du cabinet ;
 - les règles de déontologie pertinentes ;
 - l'acceptation et le maintien de relations clients et de missions spécifiques ;
 - la réalisation des missions ;
 - les ressources ;
 - les informations et la communication ;
 - le processus de suivi et de prise de mesures correctives.
- A4. Les cabinets ou les exigences propres à chaque pays peuvent employer une terminologie ou un cadre différents pour décrire les composantes d'un système de gestion de la qualité. Les exigences propres à chaque pays qui traitent de la responsabilité qui incombe au cabinet de concevoir, de mettre en place et de faire fonctionner un système de gestion de la qualité sont à tout le moins aussi rigoureuses que celles du projet de norme ISQM 1 lorsqu'elles traitent de chacune des composantes indiquées au paragraphe A3 et qu'elles imposent au cabinet d'atteindre les objectifs visés par les exigences énoncées dans ce projet de norme.

Mise en œuvre des réponses du cabinet aux risques liés à la qualité qui s'appliquent à la mission d'audit (Réf. : alinéa 4 a))

- A5. La gestion de la qualité au niveau de la mission repose sur le système de gestion de la qualité du cabinet ainsi que sur la nature et les circonstances particulières de la mission d'audit. Conformément au projet de norme ISQM 1, le cabinet est tenu de communiquer aux membres du cabinet concernés, y compris l'équipe de mission, leurs responsabilités à l'égard de la mise en œuvre des réponses du cabinet applicables au niveau de la mission. Les réponses au niveau du cabinet peuvent, par exemple, comprendre des politiques ou des procédures relatives à la tenue de consultations avec des membres du cabinet désignés dans certaines situations comportant des éléments techniques ou déontologiques complexes, ou à l'intervention d'experts choisis par le cabinet dans certaines missions, afin de traiter de questions spécifiques (le cabinet peut, par exemple, préciser que des experts en matière de crédit de son choix doivent toujours intervenir dans l'audit des provisions pour pertes sur créances d'institutions financières).
- A6. Les réponses au niveau du cabinet peuvent inclure les politiques ou procédures mises en place par un réseau, un autre cabinet ou un groupe de cabinets membres du même réseau (les exigences ou les services du réseau sont traités plus en détail dans le projet de norme ISQM 1, sous la rubrique « Exigences du réseau ou services du réseau »). Les exigences de la présente norme ISA reposent sur le postulat que le cabinet est responsable de prendre les mesures nécessaires pour permettre aux équipes de mission de mettre en place ou d'utiliser les ressources ou les services du réseau, ou leurs travaux, dans le cadre de la mission d'audit.

Autres réponses au niveau du cabinet susceptibles d'être pertinentes pour l'équipe de mission (Réf. : alinéa 4 a))

- A7. Il arrive que certaines réponses aux risques liés à la qualité au niveau du cabinet ne soient pas mises en œuvre au niveau de la mission mais qu'elles demeurent néanmoins pertinentes en ce qui concerne la conformité aux exigences de la présente norme ISA. L'associé responsable de la mission peut, par exemple, s'appuyer sur les politiques ou procédures du cabinet en matière de recrutement et de formation professionnelle pour déterminer si les membres de l'équipe de mission possèdent, collectivement, la compétence et les capacités appropriées pour réaliser la mission d'audit. Voici d'autres réponses au niveau du cabinet sur lesquelles l'associé responsable de la mission peut s'appuyer pour se conformer aux exigences de la présente norme ISA :
- les systèmes d'information qui font le suivi en matière d'indépendance ;
 - les systèmes d'information qui ont pour objet l'acceptation et le maintien de relations clients et de missions d'audit ;
 - les méthodes d'audit ainsi que les outils d'aide à la mise en œuvre et les indications de mise en œuvre connexes.
- A8. Lorsqu'il cherche à déterminer s'il peut s'appuyer sur les politiques ou procédures du cabinet pour se conformer aux exigences de la présente norme ISA et, le cas échéant, la mesure dans laquelle il peut le faire, l'associé responsable de la mission peut notamment tenir compte de ce qui suit :
- les connaissances, la compréhension ou l'expérience pratique qu'il a acquises relativement à ces politiques ou procédures ;
 - les informations obtenues du cabinet, de l'équipe de mission ou d'autres parties concernant l'efficacité de ces politiques ou procédures (par exemple, des informations découlant du processus de suivi et de prise de mesures correctives du cabinet qui indiquent que les politiques ou procédures du cabinet fonctionnent efficacement ou qui ne donnent aucun indice de l'existence de déficiences).

Conception et mise en œuvre de réponses au niveau de la mission (Réf. : alinéa 4 b))

- A9. En raison de la nature et des circonstances propres à chaque mission d'audit, ainsi que des changements pouvant survenir au cours de la mission, le cabinet ne peut identifier tous les risques liés à la qualité susceptibles d'apparaître au niveau de la mission ou mettre en œuvre toutes les réponses pertinentes et appropriées. Pour atteindre l'objectif de la présente norme ISA²¹, l'associé responsable de la mission exerce donc son jugement professionnel lorsqu'il détermine s'il y a lieu de concevoir et de mettre en œuvre, au niveau de la mission, des réponses complémentaires à celles établies dans les politiques ou procédures du cabinet. La détermination, par l'associé responsable de la mission, de la nécessité de réponses complémentaires au niveau de la mission (et, le cas échéant, de la nature de ces réponses) sera influencée par les exigences de la présente norme ISA et par sa compréhension de la nature et des circonstances de la mission, y compris de tout changement les concernant. Par exemple, des circonstances imprévues en cours de mission pourraient amener l'associé responsable de la mission à demander l'intervention de membres du cabinet possédant l'expérience appropriée en plus de ceux initialement affectés à la mission ou mis à la disposition de l'équipe de mission par le cabinet.
- A10. L'équilibre relatif des efforts que l'associé responsable de la mission consacre à la conformité aux exigences de la présente norme ISA (c'est-à-dire entre la mise en œuvre des réponses du cabinet et la conception et la mise en œuvre de réponses propres à la mission complémentaires à celles établies

²¹ La norme ISA 200 exige que l'auditeur exerce son jugement professionnel lorsqu'il planifie et réalise un audit d'états financiers.

dans les politiques ou procédures du cabinet) peut varier. Le cabinet peut, par exemple, concevoir un programme d'audit à utiliser dans des circonstances applicables à la mission (comme un programme d'audit propre à un secteur donné). À l'exception de l'établissement du calendrier et de l'étendue des procédures à mettre en œuvre, il pourrait ne pas être nécessaire d'ajouter des procédures d'audit supplémentaires au niveau de la mission dans le programme d'audit. Il se peut aussi que l'associé responsable de la mission, pour conformer aux exigences concernant la réalisation de la mission énoncées dans la présente norme ISA, canalise davantage ses efforts sur la conception et la mise en œuvre de réponses au niveau de la mission tenant compte de la nature et des circonstances particulières de cette mission (par exemple, planification et mise en œuvre de procédures pour répondre aux risques d'anomalies significatives qui ne sont pas visés par les programmes d'audit du cabinet).

Communication au cabinet des informations obtenues dans le cadre de la mission d'audit (Réf. : alinéa 4 c))

A11. L'équipe de mission peut être tenue, conformément à ses politiques ou procédures, de fournir au cabinet des informations spécifiques obtenues dans le cadre de la mission d'audit qui sont pertinentes pour la conception, la mise en place et le fonctionnement de son système de gestion de la qualité. Il peut arriver, au cours de la mission, que l'associé responsable de la mission prenne connaissance (notamment par l'intermédiaire d'autres membres de l'équipe de mission) de la déficience des réponses du cabinet aux risques liés à la qualité pour cette mission en particulier. Cette information peut être utile pour le processus de suivi et de prise de mesures correctives du cabinet. Par exemple, si un membre de l'équipe de mission constate qu'un programme d'audit du cabinet ne tient pas compte de textes réglementaires nouveaux ou révisés, le fait d'en informer sans tarder les personnes concernées au sein du cabinet permettra au cabinet de prendre des dispositions pour mettre à jour le programme d'audit et le diffuser de nouveau compte tenu de ces textes réglementaires.

Informations pertinentes eu égard à la gestion de la qualité au niveau de la mission (Réf. : par. 5)

A12. La conformité aux exigences d'autres normes ISA peut fournir des informations qui sont pertinentes eu égard à la gestion de la qualité au niveau de la mission. Par exemple, la compréhension de l'entité et de son environnement qui doit être acquise conformément à la norme ISA 315 (révisée)²² fournit des informations qui peuvent être utiles aux fins de la conformité aux exigences de la présente norme ISA. Ces informations peuvent servir à déterminer :

- la nature des ressources à déployer pour des aspects particuliers de l'audit, par exemple le recours aux membres de l'équipe ayant une expérience appropriée pour les aspects présentant un risque élevé ou le recours à des experts pour les questions complexes ;
- le volume des ressources à affecter à des aspects particuliers de l'audit, par exemple le nombre de membres de l'équipe qui seront présents à la prise d'inventaire physique d'une entité à établissements multiples ;
- la nature, le calendrier et l'étendue de la revue des travaux effectués par les membres de l'équipe, en fonction du nombre de risques d'anomalies significatives évalués et de leur importance ;
- l'allocation des heures qui sont prévues au budget pour l'audit, y compris la nécessité d'allouer des heures additionnelles, et des heures des membres de l'équipe de mission plus

²² Norme ISA 315 (révisée), *Compréhension de l'entité et de son environnement aux fins de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives.*

expérimentés aux aspects posant plus de risques d'anomalies significatives, ou pour lesquels les risques identifiés sont évalués comme étant plus élevés.

Intérêt public (Réf. : par. 6)

A13. Les règles de déontologie pertinentes contiennent des exigences et des modalités d'application permettant aux professionnels comptables de s'acquitter de leur responsabilité d'agir dans l'intérêt public. La réalisation uniforme de missions de qualité fait partie intégrante de cette responsabilité du professionnel comptable.

Considérations propres aux petits cabinets (Réf. : par. 2 à 4)

A14. Dans un petit cabinet, il peut être plus efficace de confier la conception et la mise en œuvre d'un grand nombre de réponses aux risques liés à la qualité auxquels est exposé le cabinet à l'associé responsable de la mission (c'est-à-dire que selon la nature et la situation du cabinet ainsi que la nature et les circonstances des missions qu'il réalise, la nécessité de réponses au niveau du cabinet pourrait être moins grande pour bon nombre de ces risques). En outre, les politiques ou procédures d'un petit cabinet peuvent être moins formelles. Par exemple, dans le cas d'un très petit cabinet réalisant relativement peu de missions d'audit, on pourrait conclure qu'il n'est pas nécessaire de mettre en place au niveau du cabinet un système qui fait le suivi en matière d'indépendance, et plutôt charger l'associé responsable de la mission d'effectuer cette tâche au niveau de la mission.

A15. Certaines exigences de la présente norme ISA ne s'appliquent pas lorsque la mission d'audit est réalisée uniquement par l'associé responsable de la mission, car elles sont conditionnelles à la participation d'autres membres de l'équipe de mission. Par exemple, les exigences relatives à la direction, à la supervision et à la revue des travaux d'autres membres de l'équipe de mission ne s'appliquent que si l'associé responsable de la mission n'est pas le seul membre de l'équipe de mission.

Définitions

Équipe de mission (Réf. : alinéa 10 d))

A16. Les équipes de mission peuvent être organisées de différentes façons. Par exemple, les membres d'une équipe de mission peuvent être installés au même endroit ou dans des endroits différents, et être divisés en groupes selon leurs activités. Quelle que soit l'organisation de l'équipe de mission, les personnes qui mettent en œuvre des procédures d'audit²³ dans le cadre de la mission d'audit sont considérées comme des membres de l'équipe de mission, ce qui n'est pas le cas des experts externes et des auditeurs internes qui fournissent une assistance directe. Les normes ISA 620²⁴ et ISA 610²⁵ comprennent des exigences auxquelles l'auditeur doit se conformer lorsqu'il utilise les travaux d'un expert externe ou ceux des auditeurs internes qui fournissent une assistance directe. L'auditeur met en œuvre des procédures d'audit pour se conformer à ces exigences ; ces procédures lui permettent de déterminer si les travaux des experts externes ou des auditeurs internes qui fournissent une assistance directe peuvent être utilisés à titre d'éléments probants.

²³ Norme ISA 500, *Éléments probants*, paragraphe A10.

²⁴ Voir la norme ISA 620, paragraphes 12 et 13.

²⁵ Voir la norme ISA 610 (révisée en 2013), paragraphes 21 à 25.

- A17. Les équipes de mission peuvent comprendre des personnes provenant de centres de services qui mettent en œuvre des procédures d'audit. Le cabinet pourrait décider, par exemple, que certaines tâches répétitives ou spécialisées peuvent être exécutées par des membres du cabinet possédant les compétences appropriées, et les inclure dans l'équipe de mission. Les centres de services peuvent être établis au niveau du cabinet ou du réseau, ou par un autre cabinet ou groupe de cabinets membres du même réseau. Par exemple, une fonction centralisée pourrait faciliter la mise en œuvre de procédures de confirmation externe.
- A18. Les équipes de mission peuvent comprendre des personnes provenant de cabinets membres du réseau ou d'autres cabinets pour mettre en œuvre des procédures d'audit, notamment la présence à la prise d'inventaire physique ou l'inspection d'immobilisations corporelles dans un établissement éloigné.
- A19. Dans les cas où la mission d'audit doit faire l'objet d'une revue de la qualité, le responsable de la revue de la qualité de la mission et les personnes qui lui prêtent assistance ne font pas partie de l'équipe de mission.

Cabinet (Réf. : alinéa 10 e))

- A20. La définition du terme « cabinet » énoncée dans les règles de déontologie pertinentes peut être différente de celle de la présente norme ISA. Par exemple, le Code de l'IESBA définit ce terme comme suit :
- a) un professionnel comptable exerçant à titre individuel, ou une société de personnes ou société de capitaux regroupant des professionnels comptables ;
 - b) une entité qui contrôle de telles parties par un lien de propriété, de gestion ou autrement ;
 - c) une entité contrôlée par de telles parties par un lien de propriété, de gestion ou autrement.

Aux fins de la conformité aux exigences de la présente norme ISA, les définitions utilisées dans les règles de déontologie pertinentes s'appliquent dans la mesure nécessaire pour l'interprétation de ces règles de déontologie.

« Réseau » et « cabinet membre du réseau » (Réf. : alinéas 10 f) et 10 g))

- A21. Les définitions des termes « réseau » et « cabinet membre du réseau » énoncées dans les règles de déontologie pertinentes peuvent être différentes de celles de la présente norme ISA. Le Code de l'IESBA fournit en outre des indications concernant les termes « réseau » et « cabinet membre du réseau ». Les réseaux, et les cabinets qui en sont membres, peuvent être structurés de diverses façons, et ils sont toujours externes au cabinet. Les dispositions de la présente norme ISA qui concernent les réseaux s'appliquent à toutes les structures ou organisations qui ne font pas partie du cabinet, mais qui existent au sein du réseau.

Responsabilités d'encadrement pour la gestion et l'atteinte de la qualité des audits (Réf. : par. 11 à 13)

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

- A22. L'associé responsable de la mission, à qui incombe la responsabilité de la gestion et de l'atteinte de la qualité, est soutenu par la culture du cabinet qui promeut la réalisation de missions d'audit de qualité. Pour satisfaire aux exigences énoncées aux paragraphes 11 et 12, l'associé responsable de la mission peut avoir recours à la communication directe et renforcer son message en adoptant une

conduite exemplaire. L'engagement qualité est d'autant plus clair et fort que les membres de l'équipe de mission adoptent les comportements attendus dans le cadre de la réalisation de la mission.

A23. La nature et l'étendue des mesures prises par l'associé responsable de la mission pour refléter l'engagement qualité du cabinet peuvent être fonction de divers facteurs, notamment la taille, la structure, la dispersion géographique et la complexité du cabinet, ainsi que la nature et les circonstances de la mission d'audit. Il peut être suffisant, dans le cas de petites équipes de mission, d'interagir directement avec les membres et de donner l'exemple pour obtenir l'adhésion des membres à la culture souhaitée, tandis que des communications à caractère plus officiel peuvent être nécessaires dans les grandes équipes de mission dont les membres sont dispersés sur le plan géographique.

Intervention suffisante et appropriée

A24. Il existe plusieurs façons pour l'associé responsable de la mission de démontrer que son intervention a été suffisante et appropriée tout au long de la mission d'audit, notamment les suivantes :

- assumer la responsabilité de la nature, du calendrier et de l'étendue de la direction et de la supervision des membres de l'équipe de mission, ainsi que de la revue des travaux effectués aux fins de la conformité aux exigences de la présente norme ISA ;
- modifier la nature, le calendrier et l'étendue de la direction, de la supervision et de la revue en fonction de la nature et des circonstances de la mission.

Communication

A25. L'associé responsable de la mission et les membres de l'équipe de mission communiquent en temps opportun les informations pertinentes afin de se conformer aux exigences de la présente norme ISA, ce qui contribue à la réalisation d'une mission d'audit de qualité. Ils peuvent communiquer ces informations entre eux ou avec :

- a) le cabinet, notamment avec les membres du cabinet qui réalisent des activités en lien avec son système de gestion de la qualité, y compris les membres à qui est assignée la responsabilité ultime et fonctionnelle du système de gestion de la qualité ;
- b) d'autres personnes participant à l'audit (par exemple, un expert externe choisi par l'auditeur ou l'auditeur d'une composante) ;
- c) des parties extérieures au cabinet (par exemple, la direction, les responsables de la gouvernance ou les autorités de réglementation).

A26. La nature et les circonstances de la mission d'audit peuvent avoir une incidence sur les décisions de l'associé responsable de la mission quant aux moyens les plus efficaces de communiquer avec les membres de l'équipe de mission. Par exemple, les échanges fréquents en personne peuvent se révéler plus efficaces pour diriger et superviser les membres moins expérimentés de l'équipe.

Esprit critique

A27. Tel qu'il est indiqué au paragraphe 7, l'exercice de l'esprit critique permet d'assurer la qualité des jugements portés par l'équipe de mission et, par l'intermédiaire de ceux-ci, de soutenir l'efficacité globale de l'équipe de mission dans l'atteinte de la qualité au niveau de la mission. Il arrive parfois que l'associé responsable de la mission doive surmonter des obstacles à l'exercice de l'esprit critique au niveau de la mission, notamment :

- des échéances serrées ou des contraintes budgétaires peuvent avoir une influence négative sur le comportement des personnes qui effectuent les travaux et de celles qui les dirigent, les supervisent et les passent en revue ;
- le manque de collaboration ou des pressions indues de la direction peuvent nuire à la capacité de l'équipe de mission à résoudre les points délicats ou litigieux ;
- l'importance insuffisante accordée à la qualité peut miner l'exercice de l'esprit critique par l'équipe de mission ;
- la compréhension insuffisante de l'entité et de son environnement, de son système de contrôle interne et du cadre d'information financière applicable peut restreindre la capacité de l'équipe de mission à porter les jugements appropriés et à mettre en question les assertions de la direction;
- des difficultés liées à l'accès aux documents comptables, aux installations, à certains employés, aux clients, aux fournisseurs ou à d'autres personnes pourraient amener l'équipe de mission à adopter un parti pris pour le choix des sources d'éléments probants, en favorisant les éléments probants dont les sources sont les plus accessibles ;
- la confiance excessive accordée aux outils et aux gabarits pourrait miner l'exercice de l'esprit critique par l'équipe de mission.

A28. Les partis pris de l'auditeur, qu'ils soient conscients ou inconscients, peuvent avoir une incidence sur les jugements professionnels portés par l'équipe de mission, notamment en ce qui concerne le choix de la stratégie d'audit, la mise en œuvre des procédures d'audit ou l'évaluation des éléments probants. Les partis pris inconscients de l'auditeur peuvent influencer sur l'exercice de l'esprit critique et, par conséquent, sur le caractère raisonnable des jugements professionnels que porte l'associé responsable de la mission pour se conformer aux exigences de la présente norme ISA. En voici quelques exemples :

- Le parti pris lié à la disponibilité consiste à considérer les informations auxquelles on a facilement accès de mémoire comme étant plus probables, plus pertinentes et plus importantes pour l'exercice d'un jugement.
- Le parti pris lié à la confirmation consiste à rechercher des informations qui cadrent avec les opinions ou les préférences initiales, et les traiter comme étant plus convaincantes.
- Le parti pris lié à la confiance excessive consiste à surestimer ses propres capacités à exécuter des tâches ou à évaluer avec exactitude des risques ou d'autres jugements et décisions.
- Le parti pris lié à l'ancrage consiste à faire une évaluation au moyen d'une valeur numérique initiale, puis à ne pas s'en distancer suffisamment au moment de porter le jugement définitif.

A29. L'associé responsable de la mission peut prendre des mesures pour surmonter les obstacles à l'exercice de l'esprit critique au niveau de la mission, notamment les suivantes :

- rester à l'affût des changements dans la nature et les circonstances de la mission d'audit qui nécessitent l'affectation de ressources additionnelles ou de remplacement, et demander ces ressources aux responsables de l'affectation des ressources au sein du cabinet ;
- informer explicitement l'équipe de mission des cas ou des situations où l'auditeur est plus susceptible d'adopter un parti pris conscient ou inconscient (par exemple, les aspects nécessitant un degré de jugement plus élevé), et souligner l'importance de consulter des membres de l'équipe de mission plus expérimentés pour la planification et la mise en œuvre des procédures d'audit (voir le paragraphe A28) ;
- changer la composition de l'équipe de mission, par exemple en faisant appel à du personnel professionnel plus expérimenté afin de tirer parti de compétences ou de connaissances plus approfondies, ou d'une expertise particulière ;

- faire appel aux membres de l'équipe de mission plus expérimentés pour traiter avec les membres de la direction avec qui il est difficile d'interagir ;
- faire appel aux membres de l'équipe de mission possédant des compétences ou des connaissances spécialisées, ou à un expert choisi par l'auditeur, pour composer avec les aspects complexes ou subjectifs de l'audit ;
- modifier la nature, le calendrier et l'étendue de la direction et de la supervision des membres de l'équipe de mission, ainsi que de la revue de leurs travaux, pour les aspects complexes ou subjectifs de l'audit, notamment faire appel aux membres de l'équipe plus expérimentés, exercer une surveillance en personne accrue et effectuer une revue plus approfondie de certaines feuilles de travail ;
- établir des attentes envers :
 - les membres de l'équipe de mission moins expérimentés, qui doivent demander conseil, fréquemment et en temps opportun, aux membres de l'équipe de mission plus expérimentés ou à l'associé responsable de la mission,
 - les membres de l'équipe de mission plus expérimentés, qui doivent être disponibles tout au long de la mission pour répondre positivement et en temps opportun aux observations, aux demandes de conseils ou aux demandes d'assistance formulées par les membres de l'équipe de mission moins expérimentés ;
- communiquer avec les responsables de la gouvernance lorsque la direction exerce une pression indue, ou que l'équipe de mission éprouve des difficultés liées à l'accès aux documents comptables, aux installations, à certains employés, aux clients, aux fournisseurs ou à d'autres personnes auprès de qui il serait possible de recueillir des éléments probants.

Attribution de la mise en œuvre de procédures, de l'exécution de tâches ou de la prise de mesures à d'autres membres de l'équipe de mission (Réf. : par. 13)

A30. La responsabilité et l'obligation de rendre compte ultimes à l'égard de la gestion et de l'atteinte de la qualité de la mission d'audit incombent à l'associé responsable de la mission. Toutefois, il n'est généralement pas possible ou faisable en pratique pour l'associé responsable de la mission de remplir à lui seul toutes les exigences énoncées dans la présente norme ISA (notamment en raison de la nature et de la taille de l'entité, de la complexité de l'audit ou de la nécessité de faire appel à des compétences ou des connaissances spécialisées). En ce qui a trait à la gestion de la qualité au niveau de la mission, l'associé responsable de la mission peut confier la responsabilité de la mise en œuvre de procédures, de l'exécution de tâches ou de la prise d'autres mesures aux membres de l'équipe de mission possédant les compétences ou l'expérience requises et qui l'aideront à se conformer aux exigences de la présente norme ISA. Des membres de l'équipe de mission autres que l'associé responsable de la mission pourraient, par exemple, se voir confier des rôles de supervision.

Règles de déontologie pertinentes, y compris celles qui ont trait à l'indépendance (Réf. : par. 14 à 19)

Règles de déontologie pertinentes

A31. La norme ISA 200²⁶ exige de l'auditeur qu'il se conforme aux règles de déontologie pertinentes, y compris celles qui ont trait à l'indépendance, applicables aux missions d'audit d'états financiers. Ces règles peuvent varier selon la nature et les circonstances de la mission. Certaines règles qui ont trait à l'indépendance peuvent, par exemple, ne s'appliquer qu'à la réalisation d'audits d'entités cotées.

²⁶ Norme ISA 200, paragraphes 14 et A16 à A19.

A32. Selon la nature et les circonstances de la mission d'audit, certaines règles de déontologie pertinentes, ou certains éléments de textes légaux ou réglementaires, peuvent être importants pour la mission, par exemple les textes légaux ou réglementaires portant sur le blanchiment d'argent ou la corruption.

Politiques ou procédures du cabinet relatives aux règles de déontologie pertinentes

A33. Les efforts en matière d'information et de communication ainsi que les ressources fournis par le cabinet peuvent aider l'associé responsable de la mission et les autres membres de l'équipe de mission à comprendre et à respecter les règles de déontologie pertinentes qui s'appliquent selon la nature et les circonstances de la mission d'audit, conformément aux paragraphes 14 à 19. Par exemple :

- la communication des règles d'indépendance à tous les membres du cabinet et aux tiers soumis à ces règles, selon le cas ;
- la formation des membres du cabinet quant aux règles de déontologie pertinentes ;
- la constitution de manuels et de guides (ressources intellectuelles) énonçant les dispositions des règles de déontologie pertinentes et des indications sur leur application au regard de la situation du cabinet et des circonstances des missions qu'il réalise ;
- l'affectation de membres du cabinet (ressources humaines) à la gestion et au suivi de la conformité aux règles de déontologie pertinentes (par exemple, la norme ISQM 1 exige l'obtention par le cabinet, au moins une fois l'an, d'une confirmation, consignée dans la documentation, de la conformité aux règles d'indépendance de la part de tous ses membres tenus d'être indépendants selon les règles de déontologie pertinentes) ou à la consultation sur des questions liées aux règles de déontologie pertinentes ;
- l'établissement de politiques ou de procédures sur la communication, par les membres du cabinet, d'informations pertinentes aux parties appropriées au sein du cabinet ou à l'associé responsable de la mission, par exemple pour exiger des équipes de mission ou des membres du cabinet qu'ils :
 - communiquent des informations sur les missions réalisées pour le compte des clients et sur l'éventail de services fournis, y compris les services autres que d'assurance, pour permettre au cabinet d'identifier les menaces pour l'indépendance pendant la durée de la mission et pendant la période couverte par l'objet considéré,
 - communiquent les circonstances et les relations susceptibles de créer une menace pour l'indépendance, de sorte que le cabinet puisse évaluer si cette menace se situe à un niveau acceptable et, si ce n'est pas le cas, répondre à la menace en l'éliminant ou en la ramenant à un niveau acceptable,
 - communiquent sans délai les manquements aux règles de déontologie pertinentes, y compris celles qui ont trait à l'indépendance ;
- la mise en place d'un système d'information, notamment par des applications informatiques (ressources technologiques), pour assurer le suivi de la conformité aux règles de déontologie pertinentes, notamment l'enregistrement et le maintien d'informations sur l'indépendance.

A34. L'associé responsable de la mission peut tenir compte des informations, des communications et des ressources indiquées au paragraphe A33 lorsqu'il cherche à déterminer s'il peut s'appuyer sur les politiques ou procédures du cabinet pour se conformer aux règles de déontologie pertinentes et, le cas échéant, la mesure dans laquelle il peut le faire. Il pourrait, par exemple, s'appuyer sur les systèmes d'information qui font le suivi en matière d'indépendance. Voir les paragraphes A7 et A8.

A35. Des communications ouvertes et rigoureuses entre l'associé responsable de la mission et les membres de l'équipe de mission au sujet des règles de déontologie pertinentes peuvent également contribuer à :

- attirer l'attention des membres de l'équipe de mission sur les règles de déontologie pertinentes qui peuvent revêtir une importance particulière pour la mission d'audit ;
- tenir l'associé responsable de la mission informé des questions qui sont utiles à la compréhension et au respect, par l'équipe de mission, des règles de déontologie pertinentes et des politiques ou procédures connexes du cabinet.

Identification et appréciation des menaces pour la conformité aux règles de déontologie pertinentes (Réf. : par. 15 et 16)

A36. Aux termes du projet de norme ISQM 1, les réponses du cabinet aux risques liés à la qualité en ce qui concerne les règles de déontologie pertinentes, y compris celles qui ont trait à l'indépendance, comprennent les politiques ou procédures relatives à l'identification et à l'appréciation des menaces pour la conformité aux règles de déontologie pertinentes et à la façon de répondre aux menaces identifiées.

A37. Les règles de déontologie pertinentes peuvent comporter des dispositions sur l'identification et l'appréciation des menaces, ainsi que sur la façon d'y répondre. Par exemple, le Code de l'IESBA explique qu'il peut survenir une menace liée à l'intérêt personnel pesant sur la conformité au principe fondamental de compétence professionnelle et de diligence lorsque les honoraires demandés pour une mission d'audit sont si bas qu'il pourrait être difficile de réaliser la mission conformément aux normes professionnelles.

Manquements avérés ou suspectés aux règles de déontologie pertinentes (Réf. : par. 17)

A38. Conformément au projet de norme ISQM 1, le cabinet est tenu d'établir des politiques ou des procédures relatives à l'identification, à la communication et à l'évaluation des manquements et des mesures visant les causes et les conséquences de ces manquements.

Prise des mesures appropriées (Réf. : par. 18)

A39. Les mesures appropriées peuvent comprendre les suivantes :

- l'application des politiques ou des procédures du cabinet concernant les manquements aux règles de déontologie pertinentes, y compris la communication avec les membres du cabinet concernés, ou la consultation de ceux-ci, qui visent à ce que soient prises les mesures appropriées, y compris, le cas échéant, des mesures disciplinaires ;
- la communication avec les responsables de la gouvernance ;
- la communication avec les autorités de réglementation. Dans certains cas, cette communication peut être requise par les textes légaux ou réglementaires ;
- l'obtention d'un avis juridique ;
- la démission, lorsque les textes légaux ou réglementaires applicables le permettent.

Avant l'établissement de la date du rapport de l'auditeur (Réf. : par. 19)

A40. La norme ISA 700 (révisée) exige que le rapport de l'auditeur comprenne une déclaration selon laquelle l'auditeur est indépendant de l'entité, conformément aux règles de déontologie pertinentes eu égard à l'audit, et s'est acquitté des autres responsabilités d'ordre déontologique énoncées dans

ces règles²⁷. La mise en œuvre des procédures requises conformément aux paragraphes 14 à 19 de la présente norme ISA sert de fondement à ces déclarations dans le rapport de l'auditeur.

Considérations propres aux entités du secteur public

A41. Certaines mesures législatives peuvent fournir des sauvegardes pour l'indépendance des auditeurs du secteur public. Cependant, ces auditeurs, ou les cabinets qui réalisent des audits dans le secteur public au nom de l'auditeur nommé par voie législative, peuvent, selon les termes et conditions du mandat dans le pays ou territoire donné, avoir à adapter leur approche afin de favoriser le respect, dans son esprit, du paragraphe 14. Cela peut inclure, lorsque le mandat de l'auditeur du secteur public ne lui permet pas de démissionner, la révélation dans un rapport public des circonstances qui sont survenues et qui, dans le contexte du secteur privé, auraient conduit l'auditeur à démissionner.

Acceptation et maintien de relations clients et de missions d'audit (Réf. : par. 20 à 22)

A42. Le projet de norme ISQM 1 exige que le cabinet établisse des objectifs en matière de qualité qui portent sur l'acceptation et le maintien de relations clients et de missions spécifiques qui sont appropriés aux circonstances.

A43. Des informations concernant entre autres les points ci-dessous aident l'associé responsable de la mission à déterminer si les conclusions tirées au sujet de l'acceptation et du maintien de la relation client et de la mission d'audit sont appropriées :

- l'intégrité et les valeurs éthiques des principaux propriétaires, des dirigeants clés et des responsables de la gouvernance de l'entité ;
- la question de savoir si les ressources disponibles sont suffisantes et appropriées pour réaliser la mission ;
- la question de savoir si la direction et les responsables de la gouvernance ont reconnu leurs responsabilités à l'égard de la mission ;
- la question de savoir si l'équipe de mission possède la compétence et les capacités, notamment suffisamment de temps, pour réaliser la mission ;
- la question de savoir si les questions importantes relevées lors de la mission en cours ou de la précédente ont eu des répercussions sur le maintien de la mission.

A44. En ce qui concerne la prise de décisions en matière d'acceptation et de maintien de relations clients et de missions spécifiques, le projet de norme ISQM 1 exige que le cabinet porte des jugements appropriés quant à savoir s'il aura accès aux informations nécessaires pour réaliser la mission, ou aux personnes pouvant fournir ces informations. L'associé responsable de la mission peut utiliser les informations prises en compte par le cabinet à cet égard afin de déterminer si les conclusions tirées concernant l'acceptation et le maintien de relations clients et de missions d'audit sont appropriées. Si l'associé responsable de la mission a des doutes quant au caractère approprié des conclusions tirées, il peut s'entretenir du fondement de ces conclusions avec les personnes ayant participé au processus d'acceptation et de maintien des relations clients et des missions.

A45. Si l'associé responsable de la mission intervient directement tout au long du processus d'acceptation et de maintien de relations clients et de missions d'audit du cabinet, il aura connaissance des informations que le cabinet a obtenues ou utilisées pour dégager les conclusions qui s'y rapportent. L'associé responsable de la mission peut aussi se fonder sur cette intervention directe pour s'assurer

²⁷ Norme ISA 700 (révisée), *Opinion et rapport sur des états financiers*, alinéa 28 c).

que les politiques ou procédures du cabinet ont été suivies, et que les conclusions tirées sont appropriées.

- A46. Les informations obtenues au cours du processus d'acceptation et de maintien des relations clients et des missions d'audit peuvent aider l'associé responsable de la mission à se conformer aux exigences de la présente norme ISA et à prendre des décisions éclairées sur la ligne de conduite appropriée à adopter. Par exemple :
- les informations sur la taille, la complexité et la nature de l'entité, notamment la question de savoir s'il s'agit d'un audit de groupe, le secteur dans lequel l'entité exerce ses activités et le référentiel d'information financière applicable ;
 - le calendrier de l'entité pour la présentation de l'information financière, par exemple à la fin des périodes intermédiaires ou en fin d'exercice seulement ;
 - en ce qui concerne les audits de groupe, la nature des liens de contrôle entre l'entité mère et les autres composantes du groupe ;
 - la question de savoir s'il y a eu, depuis la dernière mission d'audit, des changements au sein de l'entité ou du secteur dans lequel celle-ci exerce ses activités qui pourraient avoir une incidence sur la nature des ressources nécessaires ainsi que sur la manière dont les travaux de l'équipe de mission seront dirigés, supervisés et revus.
- A47. Les informations obtenues au cours du processus d'acceptation et de maintien de relations clients et de missions d'audit peuvent aussi se révéler utiles aux fins de la conformité aux exigences d'autres normes ISA, ainsi qu'à celles de la présente norme, notamment en ce qui concerne :
- l'entente avec le client sur les termes et conditions de la mission, comme l'exige la norme ISA 210 ;
 - l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs, conformément aux normes ISA 315 (révisée) et ISA 240²⁸ ;
 - la compréhension du groupe, de ses composantes et de leurs environnements, dans le cas de l'audit des états financiers d'un groupe conformément à la norme ISA 600, ainsi que la direction, la supervision et la revue des travaux des auditeurs des composantes ;
 - la décision d'avoir recours ou non à un expert choisi par l'auditeur, et la nature de son intervention, conformément à la norme ISA 620 ;
 - la structure de gouvernance de l'entité, conformément aux normes ISA 260²⁹ et ISA 265³⁰.
- A48. Avant d'accepter la mission d'audit, l'auditeur peut être tenu, en vertu des textes légaux ou réglementaires ou des règles de déontologie pertinentes, de demander au prédécesseur de lui fournir des informations connues concernant des faits ou des circonstances dont, selon le jugement du prédécesseur, l'auditeur doit être au courant avant de prendre sa décision. Dans certaines circonstances, le prédécesseur peut être tenu de fournir à l'auditeur successeur pressenti, si ce dernier en fait la demande, des informations concernant les cas identifiés ou suspectés de non-conformité aux textes légaux et réglementaires. Par exemple, si le prédécesseur a démissionné par suite de cas identifiés ou suspectés de non-conformité aux textes légaux et réglementaires, le Code de l'IESBA exige qu'il fournisse à l'auditeur successeur pressenti, si ce dernier en fait la demande, toutes les informations concernant les faits et les autres informations concernant les cas de non-

²⁸ Norme ISA 240, *Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers*.

²⁹ Norme ISA 260 (révisée), *Communication avec les responsables de la gouvernance*.

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

conformité dont, à son avis, l'auditeur successeur pressenti doit être au courant avant de prendre la décision d'accepter ou non la mission d'audit.

- A49. Si les textes légaux ou réglementaires obligent un cabinet à accepter ou à maintenir une mission d'audit, l'associé responsable de la mission peut tenir compte des informations qu'a obtenues le cabinet sur la nature et les circonstances de la mission aux fins de la conformité à l'exigence énoncée au paragraphe 21.
- A50. Pour déterminer les mesures qui doivent être prises conformément au paragraphe 22, l'associé responsable de la mission et le cabinet pourraient conclure qu'il est approprié de poursuivre la mission d'audit et, le cas échéant, établir les étapes additionnelles requises au niveau de la mission (par exemple, l'affectation de plus de personnel professionnel ou de personnel professionnel possédant une expertise particulière). Les politiques ou procédures du cabinet relatives à la résolution des divergences d'opinions peuvent être appliquées si l'associé responsable de la mission n'est toujours pas convaincu que la question a été traitée de façon appropriée.

Considérations propres aux entités du secteur public (Réf. : par. 20 à 22)

- A51. Dans le secteur public, les auditeurs peuvent être nommés conformément à une procédure légale ou réglementaire ; il est donc possible qu'il ne leur soit pas nécessaire d'établir l'ensemble des politiques ou des procédures concernant l'acceptation et le maintien de missions d'audit. Il n'en demeure pas moins que les exigences et considérations relatives à l'acceptation et au maintien de relations clients et de missions énoncées aux paragraphes 20 à 22 et A42 à A47 peuvent être utiles aux auditeurs du secteur public dans le cadre de leur évaluation des risques et pour s'acquitter de leurs obligations en matière de rapport.

Ressources affectées à la mission (Réf. : par. 23 à 26)

- A52. Selon le projet de norme ISQM 1, les ressources affectées, réparties ou mises à la disposition des équipes de mission par le cabinet pour soutenir la réalisation des audits comprennent les suivantes :
- les ressources humaines ;
 - les ressources technologiques ;
 - les ressources intellectuelles.

Le projet de norme ISQM 1 exige que les objectifs du cabinet en matière de qualité portent sur l'obtention, le développement, l'utilisation, le maintien, la répartition et l'affectation de ces ressources de façon appropriée et en temps opportun, pour permettre la conception, la mise en place et le fonctionnement du système de gestion de la qualité. L'associé responsable de la mission pourrait s'appuyer, selon la nature et les circonstances de la mission, sur les politiques ou procédures du cabinet portant sur les risques liés à la qualité et émanant de ces objectifs pour se conformer aux exigences des paragraphes 23 à 26 de la présente norme ISA (voir également les paragraphes A7 et A8).

- A53. Il sera utile, aux fins de la conformité aux exigences des paragraphes 23 et 24, que l'associé responsable de la mission tienne compte de la question de savoir si les ressources affectées à la mission ou mises à la disposition de l'équipe de mission permettent de respecter les règles de déontologie pertinentes, notamment les principes éthiques tels que la compétence professionnelle et la diligence.

Ressources humaines

- A54. Les ressources humaines affectées à la mission ou mises à la disposition de l'équipe de mission par le cabinet comprennent les membres de l'équipe de mission et, selon le cas, des experts externes. De plus, comme le prévoit la norme ISA 610 (révisée en 2013), les membres de la fonction d'audit interne de l'entité peuvent fournir une assistance directe.
- A55. L'équipe de mission regroupe toutes les personnes possédant une expertise dans un domaine spécialisé de la comptabilité ou de l'audit qui mettent en œuvre des procédures dans le cadre de la mission d'audit (par exemple, les personnes possédant une expertise en ce qui concerne la comptabilisation des impôts sur le résultat, les technologies de l'information ou l'utilisation d'outils automatisés d'analyse de données complexes ou d'analyse statistique).

Ressources technologiques

- A56. L'utilisation de ressources technologiques dans le cadre de la mission d'audit peut aider l'auditeur à obtenir des éléments probants suffisants et appropriés et à gérer la mission d'audit de façon plus efficace et efficiente. Les ressources technologiques peuvent également permettre à l'auditeur d'analyser de grandes quantités de données plus facilement, par exemple pour acquérir une meilleure compréhension de ces données, repérer des tendances inhabituelles ou mettre en question plus efficacement les assertions de la direction, ce qui accroît la capacité de l'auditeur à exercer son esprit critique. Par contre, l'utilisation inappropriée de ces ressources technologiques peut accroître le risque qu'une confiance excessive soit accordée aux informations produites à des fins décisionnelles, ou créer des menaces pour la conformité aux règles de déontologie pertinentes, comme les exigences en matière de confidentialité.
- A57. Les politiques ou procédures du cabinet peuvent énoncer les éléments dont l'équipe de mission doit tenir compte, ou les responsabilités de celle-ci, lorsqu'elle utilise une technologie autorisée par le cabinet pour mettre en œuvre des procédures d'audit, et elles peuvent exiger l'intervention de personnes possédant des compétences spécialisées ou une expertise pour évaluer ou analyser les résultats.
- A58. Les politiques ou procédures du cabinet peuvent interdire expressément l'utilisation de certaines ressources technologiques (par exemple, un logiciel dont l'utilisation n'a pas encore été autorisée par le cabinet), ou exiger que soit approuvée l'utilisation d'une nouvelle ressource technologique. Il arrive que les politiques ou procédures du cabinet ne traitent pas d'une ressource technologique en particulier (par exemple, une feuille de calcul conçue par l'équipe de mission ou obtenue d'une personne ne faisant pas partie de l'équipe de mission ou du cabinet). Dans ces cas, l'associé responsable de la mission peut exercer son jugement professionnel pour déterminer si l'utilisation de la ressource en question est appropriée dans le cadre de la mission et, dans l'affirmative, la façon dont la ressource doit être utilisée.

Ressources intellectuelles

- A59. Les ressources intellectuelles comprennent, par exemple, les méthodes d'audit, les outils de mise en œuvre, les guides d'audit, les programmes modèles, les gabarits, les listes de contrôle ou les formulaires du cabinet, d'un cabinet membre du réseau ou du réseau.
- A60. L'utilisation de ressources intellectuelles dans le cadre de la mission d'audit peut favoriser l'application et la compréhension uniformes des normes professionnelles, des textes légaux et réglementaires et des politiques ou procédures connexes du cabinet. Dans cette optique, l'équipe de

mission pourrait être tenue, conformément aux politiques ou aux procédures du cabinet, d'utiliser des méthodes d'audit et des outils ou des indications spécifiques élaborés par le cabinet. L'équipe de mission peut aussi se demander s'il serait approprié et pertinent d'utiliser d'autres ressources intellectuelles en raison de la nature et des circonstances de la mission, par exemple une méthode propre au secteur d'activité ou les guides et outils de travail qui s'y rattachent.

Ressources suffisantes et appropriées pour la réalisation de la mission (Réf. : par. 23)

A61. Pour déterminer si les ressources affectées à la mission ou mises à la disposition de l'équipe de mission par le cabinet sont suffisantes et appropriées pour la réalisation de cette mission, l'associé responsable de la mission peut s'appuyer sur les politiques ou procédures du cabinet à cet égard, telles qu'elles sont énoncées au paragraphe A7. Les éléments dont il peut tenir compte lors de cette détermination sont énumérés au paragraphe A8. Par exemple, lorsqu'il utilise une technologie autorisée par le cabinet pour mettre en œuvre des procédures d'audit en se fondant sur l'information communiquée par le cabinet, l'associé responsable de la mission peut s'appuyer sur les programmes de développement et de maintenance technologiques du cabinet.

Compétence et capacités de l'équipe de mission (Réf. : par. 24)

A62. Pour déterminer si l'équipe de mission dispose de la compétence et des capacités appropriées, l'associé responsable de la mission peut notamment prendre en considération les aspects suivants :

- la compréhension et l'expérience pratique de missions d'audit de nature et de complexité semblables à la mission en question, acquises par une formation appropriée et la participation à de telles missions ;
- la compréhension des normes professionnelles et des exigences légales et réglementaires applicables ;
- une expertise dans les domaines spécialisés de la comptabilité et de l'audit ;
- une expertise dans les technologies de l'information utilisées par l'entité, ou les outils ou les techniques automatisés auxquels l'équipe de mission prévoit d'avoir recours pour planifier et réaliser la mission d'audit ;
- la connaissance des secteurs dans lesquels l'entité auditée exerce ses activités ;
- la capacité de faire preuve d'esprit critique et d'exercer un jugement professionnel ;
- la compréhension des politiques ou des procédures du cabinet.

Gestion de projets

A63. Lorsque l'équipe de mission compte de nombreux membres, par exemple dans le cas de missions d'audit plus importantes ou plus complexes, l'associé responsable de la mission peut faire appel à une personne possédant des compétences ou des connaissances spécialisées en gestion de projets, et mettre à sa disposition certaines ressources technologiques et intellectuelles du cabinet. En revanche, lorsque l'équipe de mission compte peu de membres, la gestion de projets peut être plus informelle.

A64. Les techniques et outils de gestion de projets peuvent aider l'associé responsable de la mission et les autres membres de l'équipe de mission à gérer la qualité de la mission d'audit, notamment :

- en améliorant la capacité de l'équipe de mission à faire preuve d'esprit critique par l'allègement des contraintes budgétaires et de temps qui pourraient autrement nuire à cette capacité ;
- en facilitant l'exécution en temps opportun des travaux d'audit, ce qui permet de mieux gérer les contraintes de temps à la fin du processus d'audit, moment auquel des points plus délicats ou litigieux peuvent apparaître ;

- en permettant de faire le suivi de l'avancement de l'audit par rapport au plan de mission³¹, notamment de l'atteinte d'étapes clés, ce qui peut aider l'équipe de mission à anticiper la nécessité d'apporter sans tarder des modifications au plan de mission et aux ressources affectées à la mission ;
- en permettant à l'associé responsable de la mission d'assumer la responsabilité de la direction et de la supervision des membres de l'équipe de mission ainsi que de la revue de leurs travaux (voir le paragraphe 27) ;
- en permettant la coordination des ententes avec les auditeurs des composantes et les experts choisis par l'auditeur.

Ressources insuffisantes ou inappropriées (Réf. : par. 25)

- A65. Le projet de norme ISQM 1 exige que les objectifs du cabinet en matière de qualité indiquent que ses décisions et ses actions stratégiques, notamment ses priorités sur le plan des finances et de l'exploitation, reflètent son engagement qualité et ne réduisent en rien son rôle qui est de servir l'intérêt public, grâce à la réalisation uniforme de missions de qualité. Il peut toutefois arriver que ces priorités imposent des limites quant aux ressources affectées à la mission ou mises à la disposition de l'équipe de mission³². En pareilles circonstances, ces limites n'ont pas préséance sur la responsabilité de l'associé responsable de la mission en ce qui concerne l'atteinte de la qualité au niveau de la mission, ce dernier devant notamment s'assurer que les ressources affectées à la mission ou mises à la disposition de l'équipe de mission par le cabinet sont suffisantes et appropriées pour la réalisation de la mission.
- A66. La détermination, par l'associé responsable de la mission, de la nécessité d'ajouter des ressources au niveau de la mission relève du jugement professionnel et est influencée par les exigences de la présente norme ISA ainsi que par la nature et les circonstances de la mission d'audit. Si l'associé responsable de la mission détermine que les ressources affectées à la mission ou mises à la disposition de l'équipe de mission par le cabinet sont insuffisantes ou inappropriées dans les circonstances de la mission et qu'aucune ressource additionnelle ou de remplacement n'a été déployée, il est tenu de prendre les mesures appropriées, par exemple les suivantes :
- si possible, discuter avec la direction ou les responsables de la gouvernance d'un report d'échéance pour la délivrance du rapport ;
 - suivre les politiques ou procédures du cabinet concernant la résolution des divergences d'opinions si l'associé responsable de la mission n'obtient pas les ressources nécessaires pour réaliser la mission d'audit ;
 - suivre les politiques ou procédures du cabinet concernant la démission, lorsque les textes légaux et réglementaires applicables le permettent.

Considérations propres aux entités du secteur public (Réf. : par. 23 à 26)

- A67. Dans le secteur public, des compétences spécialisées peuvent être nécessaires pour s'acquitter du mandat d'audit propre à un pays ou territoire en particulier. Il peut s'agir notamment de la compréhension des modalités selon lesquelles il faut faire rapport, y compris au corps législatif ou à un autre organe de gouvernance ou encore au public en général. L'étendue de l'audit dans le secteur public peut être plus vaste et comprendre entre autres des aspects d'un audit de performance.

³¹ Norme ISA 300, paragraphe 9.

³² Voir également le paragraphe A37.

Réalisation de la mission

Direction, supervision et revue (Réf. : par. 27)

- A68. Selon le projet de norme ISQM 1, le cabinet est tenu d'établir des politiques ou des procédures relatives à la nature, au calendrier et à l'étendue de la direction et de la supervision des équipes de mission ainsi que de la revue de leurs travaux, notamment pour s'assurer que la planification et l'exercice de cette direction et de cette supervision et la réalisation de cette revue reposent sur le principe que les travaux effectués par des membres moins expérimentés de l'équipe de mission sont dirigés, supervisés et revus par des membres plus expérimentés de l'équipe.
- A69. La direction et la supervision de l'équipe de mission ainsi que la revue de ses travaux constituent des réponses au niveau du cabinet mises en œuvre au niveau de la mission, dont la nature, le calendrier et l'étendue peuvent être adaptés par l'associé responsable de la mission à des fins de gestion de la qualité de la mission d'audit. Par conséquent, l'approche adoptée à l'égard de la direction, de la supervision et de la revue tiendra compte de la nature et des circonstances de la mission et portera généralement sur les politiques ou procédures du cabinet et les réponses propres à la mission. Cette approche variera d'une mission à l'autre.
- A70. L'approche adoptée à l'égard de la direction et de la supervision des membres de l'équipe de mission et de la revue des travaux effectués aide l'associé responsable de la mission à satisfaire aux exigences énoncées dans la présente norme ISA et à tirer une conclusion quant au caractère suffisant et approprié de son intervention tout au long de la mission d'audit, conformément au paragraphe 37.
- A71. Les entretiens et communications continus entre les membres de l'équipe de mission permettent aux moins expérimentés d'entre eux de poser des questions aux plus expérimentés (y compris l'associé responsable de la mission) en temps opportun, et accroissent l'efficacité de la direction, de la supervision et de la revue, conformément à l'alinéa 27 c).

Direction

- A72. Diriger l'équipe de mission peut impliquer notamment d'informer les membres de l'équipe sur des points tels que les suivants :
- la responsabilité, qui incombe à 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 par leur conduite, leurs communications et leurs actions personnelles ;
 - l'importance de faire preuve de scepticisme et d'être à l'affût des situations où l'auditeur est susceptible d'adopter un parti pris, conscient ou inconscient, lorsqu'il exerce son esprit critique dans le cadre de l'obtention et de l'évaluation des éléments probants (voir le paragraphe A29) ;
 - leurs responsabilités quant au respect des règles de déontologie pertinentes ;
 - les responsabilités respectives de chaque associé, lorsque plusieurs associés interviennent dans la réalisation d'une mission d'audit ;
 - les rôles et responsabilités de chaque membre de l'équipe de mission relativement à la mise en œuvre de procédures d'audit, et les rôles des membres plus expérimentés de l'équipe en matière de direction, de supervision et de revue des travaux effectués par ceux qui sont moins expérimentés ;
 - les objectifs des travaux à effectuer et les instructions détaillées concernant la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit prévues, telles qu'elles sont établies dans la stratégie générale et le plan de mission ;

- les menaces pesant sur l'atteinte de la qualité, et la réponse attendue de l'équipe de mission. Par exemple, les contraintes budgétaires ou les ressources limitées ne devraient pas astreindre les membres de l'équipe de mission à modifier les procédures d'audit prévues, ou à les omettre.

Supervision

A73. La supervision consiste notamment :

- à suivre l'avancement de la mission d'audit, ce qui comprend le suivi :
 - de l'avancement par rapport au plan de mission,
 - de l'atteinte de l'objectif des travaux effectués,
 - du caractère adéquat, sur une base continue, des ressources affectées à la mission ;
- à prendre les mesures appropriées pour résoudre les questions qui surviennent au cours de la mission, notamment en ce qui concerne la réattribution de procédures d'audit prévues à des membres de l'équipe de mission plus expérimentés lorsque les questions sont plus complexes que ce qui avait été anticipé ;
- à examiner les questions qui surviennent au cours de la mission d'audit, à évaluer leur importance et à modifier en conséquence la stratégie prévue pour la mission ;
- à identifier les points devant faire l'objet, au cours de la mission d'audit, d'une consultation ou d'un examen par des membres plus expérimentés de l'équipe de mission ;
- à fournir de l'encadrement et de la formation en milieu de travail pour aider les membres de l'équipe de mission à acquérir des aptitudes et des compétences ;
- à créer un environnement où les membres de l'équipe de mission peuvent soulever des préoccupations sans crainte de représailles.

Revue

A74. La revue des travaux effectués vient étayer la conclusion tirée concernant le respect des exigences de la présente norme ISA.

A75. La revue des travaux effectués consiste notamment à examiner :

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

A76. Les politiques ou procédures du cabinet peuvent comporter certaines exigences spécifiques concernant :

- la nature, le calendrier et l'étendue de la revue de la documentation de l'audit ;
- les divers types de revues qui peuvent convenir dans différentes situations (par exemple, une revue détaillée de chaque feuille de travail ou une revue générale de feuilles de travail sélectionnées) ;

- le choix des membres de l'équipe de mission qui devront réaliser les divers types de revues.

Revue des travaux effectués faite par l'associé responsable de la mission (Réf. : par. 28 à 31)

- A77. Les politiques ou procédures du cabinet peuvent préciser la nature, le calendrier et l'étendue de la revue faite par l'associé responsable de la mission. Comme l'exige la norme ISA 230, l'associé responsable de la mission consigne dans la documentation l'étendue et la date de la revue³³.
- A78. La revue des travaux effectués par l'associé responsable de la mission, en temps opportun à des stades appropriés au cours de la mission d'audit, permet la résolution des questions importantes à sa satisfaction, au plus tard à la date du rapport de l'auditeur. L'associé responsable de la mission n'est pas tenu de passer toute la documentation de l'audit en revue, mais il peut le faire.
- A79. L'associé responsable de la mission exerce son jugement professionnel pour identifier les aspects à l'égard desquels des jugements importants ont été portés par l'équipe de mission. Les jugements importants portés dans le cadre de la mission d'audit peuvent avoir trait à des questions liées à la stratégie générale d'audit et au plan de mission, à la réalisation de la mission et aux conclusions générales tirées par l'équipe de mission, notamment :
- les questions relatives à la planification de la mission, comme celles concernant la détermination du seuil de signification ;
 - la composition de l'équipe de mission, notamment :
 - les membres du cabinet qui mettent à contribution leur expertise dans un domaine spécialisé de la comptabilité ou de l'audit,
 - le recours au personnel de centres de services ;
 - la décision de faire appel à un expert choisi par l'auditeur, y compris celle de retenir les services d'un expert externe ;
 - l'examen, par l'équipe de mission, des risques identifiés dans le cadre du processus d'acceptation et de maintien de relations clients et de missions d'audit, et les réponses proposées à ces risques ;
 - le processus d'évaluation des risques mené par l'équipe de mission, notamment dans les situations où la prise en compte des facteurs de risque inhérent et l'évaluation du risque inhérent requièrent une grande part de jugement par l'équipe de mission ;
 - la prise en compte, par l'équipe de mission, des relations et des opérations avec des parties liées, ainsi que des informations fournies à leur sujet ;
 - les résultats des procédures mises en œuvre par l'équipe de mission à l'égard des aspects importants de la mission, comme les conclusions au sujet de certaines estimations, méthodes comptables ou considérations relatives à la continuité de l'exploitation ;
 - l'appréciation par l'équipe de mission des travaux effectués par des experts, et les conclusions qu'elle en a tirées ;
 - dans le cas d'audits de groupe :
 - la stratégie générale et le plan de mission d'audit de groupe proposés, y compris l'identification des composantes importantes,
 - les décisions concernant l'intervention des auditeurs des composantes, notamment au sujet de la direction et de la supervision de leurs travaux. Si, par exemple, l'auditeur d'une composante se trouve dans un pays ou est membre d'un cabinet pour lequel les inspecteurs ont relevé des problèmes importants concernant l'audit, les jugements sur

³³ Norme ISA 230, alinéa 9 c).

- son intervention dans la mission et sur la direction, la supervision et la revue de ses travaux revêtiront vraisemblablement une plus grande importance,
- l'appréciation des travaux effectués par les auditeurs des composantes, et les conclusions que l'équipe en a tirées ;
 - la façon dont les questions touchant la stratégie générale et le plan de mission d'audit ont été résolues ;
 - l'importance des anomalies, corrigées ou non, détectées au cours de la mission, et la façon dont elles ont été traitées ;
 - l'opinion d'audit que l'équipe de mission se propose d'exprimer et les questions devant être communiquées dans le rapport de l'auditeur, par exemple la communication des questions clés de l'audit ou l'ajout d'une section intitulée « Incertitude significative liée à la continuité de l'exploitation ».
- A80. L'associé responsable de la mission exerce son jugement professionnel pour déterminer les autres éléments devant faire l'objet d'une revue en se fondant notamment sur :
- la nature et les circonstances de la mission ;
 - le membre de l'équipe de mission qui a effectué les travaux ;
 - les questions liées aux constatations découlant d'inspections récentes ;
 - les exigences énoncées dans les politiques ou procédures du cabinet.

Nature, calendrier et étendue (Réf. : par. 27)

- A81. L'alinéa 27 a) indique que, selon leur nature, leur calendrier et leur étendue, la direction, la supervision et la revue doivent être planifiées et exercées ou réalisées conformément aux politiques ou aux procédures du cabinet. Celui-ci pourrait, par exemple, exiger que les travaux qu'il est prévu d'effectuer à une date intermédiaire soient dirigés, supervisés et revus au moment de la mise en œuvre des procédures plutôt qu'à la fin de la période, de sorte que les mesures correctives nécessaires puissent être prises en temps opportun.
- A82. Selon le paragraphe 27, l'associé responsable de la mission assume la responsabilité de la nature, du calendrier et de l'étendue de la direction et de la supervision de l'équipe de mission, ainsi que de la revue des travaux effectués. Il peut adapter l'approche à l'égard de la direction, de la supervision et de la revue selon, notamment, les éléments ci-dessous :
- l'expérience passée du membre de l'équipe de mission auprès de l'entité et relativement à l'aspect à auditer. Si, par exemple, le membre de l'équipe de mission qui effectue les travaux liés au système d'information de l'entité est le même qu'à la période précédente et qu'aucun changement important n'a été apporté au système d'information, l'étendue et la fréquence de la direction et de la supervision du membre de l'équipe de mission peuvent être réduites, et la revue des feuilles de travail connexes peut être moins détaillée ;
 - la complexité de l'entité, notamment la question de savoir si des événements importants ont eu lieu au sein de l'entité ou dans le secteur dans lequel elle exerce ses activités depuis la dernière mission d'audit ou pendant la mission en cours ;
 - l'évaluation des risques d'anomalies significatives. Par exemple, une révision à la hausse du risque d'anomalies significatives pourrait nécessiter une augmentation de l'étendue et de la fréquence de la direction et de la supervision des membres de l'équipe de mission et une revue plus détaillée de leurs travaux ;
 - la compétence et les capacités de chaque membre de l'équipe de mission effectuant les travaux d'audit. Les membres de l'équipe 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 par l'associé responsable de la mission et le directeur de mission. Il peut arriver, dans certaines circonstances, que les revues à distance ne permettent pas de fournir la direction nécessaire et qu'elles doivent être complétées par des échanges en personne ;
- la structure de l'équipe de mission, et l'endroit où se trouvent ses membres, y compris les cas où on a recours aux centres de services. Par exemple, la direction et la supervision des personnes situées dans des centres de services éloignés, ainsi que la revue de leurs travaux, pourraient devoir être plus systématiques et plus structurées que dans les cas où tous les membres de l'équipe de mission se trouvent au même endroit.

A83. L'associé responsable de la mission est tenu, conformément à l'alinéa 27 b), de déterminer que l'approche adoptée à l'égard de la direction, de la supervision et de la revue tient compte de la nature et des circonstances de la mission d'audit. Si, par exemple, un membre de l'équipe de mission plus expérimenté n'est plus en mesure de prendre part à la supervision de l'équipe de mission et à la revue de ses travaux, l'associé responsable de la mission peut devoir augmenter l'étendue de la supervision des membres de l'équipe moins expérimentés et de la revue de leurs travaux.

Consultation (Réf. : par. 32)

A84. Le projet de norme ISQM 1 exige que le cabinet établisse des politiques ou des procédures concernant le recours à la consultation sur les points délicats ou litigieux, y compris les responsabilités de l'équipe de mission à l'égard des consultations, les points au sujet desquels des consultations sont nécessaires et la manière dont les conclusions doivent être adoptées et mises en œuvre. Le recours à la consultation peut être approprié ou requis entre autres pour les éléments suivants :

- les questions complexes ou inhabituelles (par exemple, les questions concernant une estimation comptable qui comporte un degré élevé d'incertitude d'estimation) ;
- les risques importants ;
- les opérations importantes qui ont été conclues hors du cadre normal des activités de l'entité, ou qui semblent par ailleurs inhabituelles ;
- les limitations imposées par la direction ;
- la non-conformité aux textes légaux et réglementaires.

A85. La consultation sur des questions importantes d'ordre technique, déontologique ou autre au sein du cabinet ou, lorsqu'il y a lieu, à l'extérieur du cabinet, peut être efficace dans la mesure où les personnes consultées :

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

A86. Eu égard aux politiques ou procédures du cabinet, il peut être opportun que l'équipe de mission ait recours à des consultations externes lorsque, par exemple, le cabinet ne dispose pas en interne des ressources requises. Elle peut faire appel aux services de conseil fournis par d'autres cabinets, des organisations professionnelles ou des autorités de réglementation, ou encore des organisations commerciales qui fournissent des services de contrôle qualité pertinents.

A87. Le recours à la consultation à l'extérieur de l'équipe de mission relativement à un point délicat ou litigieux peut indiquer qu'il s'agit d'une question clé de l'audit³⁴.

Revue de la qualité de la mission (Réf. : par. 33)

A88. Le projet de norme ISQM 1 exige que le cabinet établisse, pour certains types de missions, des politiques ou des procédures imposant une revue de la qualité de la mission³⁵. Le projet de norme ISQM 2³⁶ traite du mode de désignation et des critères de qualification du responsable de la revue de la qualité de la mission, ainsi que de ses responsabilités relativement à la réalisation et à la documentation de cette revue. Les exigences propres à chaque pays qui portent sur le mode de désignation, les critères de qualification et les responsabilités du responsable de la revue de la qualité de la mission sont à tout le moins aussi rigoureuses que celles du projet de norme ISQM 2 si elles traitent de toutes les exigences énoncées dans ce projet de norme.

Achèvement de la revue de la qualité de la mission avant l'établissement de la date du rapport de l'auditeur (Réf. : alinéa 33 d))

A89. La norme ISA 700 (révisée) exige que le rapport de l'auditeur porte une date qui n'est pas antérieure à la date à laquelle l'auditeur a obtenu les éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder son opinion sur les états financiers³⁷. Si la mission d'audit fait l'objet d'une revue de la qualité de la mission, le projet de norme ISQM 2 requiert que cette revue soit achevée au plus tard à la date du rapport de l'auditeur.

A90. La date du rapport de l'auditeur ne peut pas être antérieure à celle de l'achèvement de la revue de la qualité de la mission. La revue de la qualité de la mission n'est pas achevée si, par exemple, le responsable de cette revue a fait part à l'associé responsable de la mission de préoccupations à l'égard des jugements importants portés par l'équipe de mission ou de doutes à l'égard du caractère approprié des conclusions tirées à leur sujet³⁸.

A91. La réalisation d'une revue de la qualité de la mission en temps opportun à des stades appropriés au cours de la mission d'audit peut aider l'équipe de mission à résoudre sans délai les questions soulevées à la satisfaction du responsable de la revue de la qualité de la mission au plus tard à la date du rapport de l'auditeur.

A92. Des échanges fréquents entre l'équipe de mission et le responsable de la revue de la qualité de la mission tout au long de la mission peuvent contribuer à l'efficacité et à la rapidité de la revue de la qualité de la mission d'audit. En plus de s'entretenir des questions importantes avec le responsable de la revue de la qualité de la mission, l'associé responsable de la mission peut confier à un autre membre de l'équipe de mission la responsabilité de coordonner les demandes provenant du responsable de la revue de la qualité de la mission.

³⁴ Norme ISA 701, paragraphes 9 et A15.

³⁵ Projet de norme ISQM 1, alinéa 37 e).

³⁶ Projet de norme ISQM 2, *Revue de la qualité des missions*.

³⁷ Norme ISA 700 (révisée), paragraphe 49.

³⁸ Projet de norme ISQM 2, alinéa 21 b).

Divergences d'opinions (Réf. : par. 34)

- A93. Le projet de norme ISQM 1 prévoit des dispositions exigeant que le cabinet établisse des politiques ou des procédures relatives aux divergences d'opinions qui apparaissent au sein de l'équipe de mission, ou entre l'équipe de mission et le responsable de la revue de la qualité de la mission ou des membres du cabinet qui effectuent des tâches en lien avec le système de gestion de la qualité du cabinet, notamment ceux qui donnent des consultations.
- A94. Dans certaines circonstances, l'associé responsable de la mission peut ne pas être satisfait de la résolution de la divergence d'opinions. En pareil cas, voici des exemples de mesures appropriées :
- l'obtention d'un avis juridique ;
 - la démission, lorsque les textes légaux ou réglementaires applicables le permettent.

Suivi et prise de mesures correctives (Réf. : par. 36)

- A95. Selon le projet de norme ISQM 1, le cabinet est tenu d'établir des objectifs et des réponses en matière de qualité qui portent sur le processus de suivi et de prise de mesures correctives, lequel permet l'évaluation de la conception, de la mise en place et du fonctionnement des composantes du système de gestion de la qualité et de l'atteinte des objectifs en matière de qualité. En outre, le cabinet est tenu de communiquer à ses membres des informations au sujet du processus de suivi et de prise de mesures correctives, dans la mesure où celles-ci relèvent de leur compétence, afin qu'ils puissent prendre sans délai les mesures appropriées en fonction de leurs responsabilités. Les résultats des activités de suivi et de prise de mesures correctives par le cabinet sont fondés sur une évaluation des constatations découlant des activités de suivi du cabinet, les résultats des inspections externes et d'autres informations pertinentes que le cabinet obtient ou dont il prend connaissance.
- A96. Les informations fournies par le cabinet peuvent être utiles à la mission d'audit lorsque, par exemple, elles portent sur les constatations dégagées lors d'une autre mission réalisée par l'associé responsable de la mission ou l'équipe de mission, les constatations faites par le bureau local du cabinet ou les résultats d'une inspection antérieure visant cette mission en particulier.
- A97. Lorsqu'il examine les informations pertinentes communiquées par le cabinet et leur incidence potentielle sur la mission d'audit, l'associé responsable de la mission peut tenir compte des mesures correctives conçues et mises en œuvre par le cabinet pour corriger les déficiences relevées et, si ces mesures sont pertinentes eu égard à la nature et aux circonstances de la mission, les communiquer à l'équipe de mission. Il peut également évaluer si des mesures correctives supplémentaires sont nécessaires au niveau de la mission. Par exemple, il peut déterminer :
- qu'il faut faire appel à un expert choisi par l'auditeur ;
 - que la nature, le calendrier et l'étendue de la direction, de la supervision et de la revue doivent être améliorés en ce qui concerne un aspect de l'audit pour lequel des déficiences ont été relevées.

Si une déficience relevée n'a pas d'incidence sur la qualité de l'audit (par exemple, si elle concerne une ressource technologique que l'équipe de mission n'utilise pas), il se peut qu'aucune autre mesure ne soit nécessaire.

- A98. Une déficience relevée dans le système de gestion de la qualité du cabinet n'indique pas nécessairement qu'une mission d'audit en particulier n'a pas été réalisée conformément aux normes professionnelles et aux exigences légales et réglementaires applicables, ni que le rapport de l'auditeur n'était pas approprié.

Responsabilité globale de la gestion et de l'atteinte de la qualité (Réf. : par. 37)

A99. Selon le projet de norme ISQM 1, le cabinet est tenu d'établir des objectifs qui portent sur la responsabilité globale de l'associé responsable de la mission à l'égard de la gestion et de l'atteinte de la qualité de la mission, et de son intervention suffisante et appropriée tout au long de la mission.

A100. Pour satisfaire à l'exigence énoncée au paragraphe 37, il peut être pertinent de déterminer la façon dont l'associé responsable de la mission s'est conformé aux exigences de la présente norme ISA, compte tenu de la nature et des circonstances de la mission d'audit, ainsi que la mesure dans laquelle la documentation de l'audit atteste son intervention dans la mission.

A101. Si l'intervention de l'associé responsable de la mission ne fournit pas une base permettant de déterminer que les jugements importants portés et les conclusions tirées sont appropriés, l'associé responsable de la mission ne sera pas en mesure de faire la détermination requise en vertu du paragraphe 37. En plus de tenir compte des mesures requises en pareilles circonstances selon les politiques ou procédures du cabinet, l'associé responsable de la mission peut prendre d'autres mesures appropriées, par exemple l'une ou l'autre des mesures suivantes :

- la réévaluation de l'approche prévue à l'égard de la nature et de l'étendue de la revue, et la modification de celle-ci pour accroître l'intervention de l'associé responsable de la mission ;
- la consultation des membres du cabinet auxquels est attribuée la responsabilité fonctionnelle de l'élément concerné du système de gestion de la qualité du cabinet.

Documentation (Réf. : paragraphe 38)

A102. Selon la norme ISA 230³⁹, la documentation de l'audit atteste que l'audit est conforme aux normes ISA. Il n'est toutefois ni nécessaire ni faisable en pratique que l'auditeur consigne dans son dossier tous les points pris en considération ou tous les jugements professionnels portés au cours de l'audit. De plus, il n'est pas nécessaire que l'auditeur documente séparément, par exemple dans une liste de contrôle, le fait qu'il se soit conformé à une exigence lorsque cela ressort clairement des documents inclus dans le dossier d'audit. Il existe plusieurs façons de documenter le respect des exigences énoncées dans la présente norme ISA, notamment l'attestation de l'intervention de l'associé responsable de la mission. Par exemple :

- la direction de l'équipe de mission peut être documentée au moyen des approbations fournies à l'égard du plan de mission et des activités de gestion du projet ;
- les procès-verbaux des réunions de l'équipe de mission peuvent témoigner de la clarté, de la cohérence et de l'efficacité des communications de l'associé responsable de la mission et des autres mesures prises relativement à la culture et aux comportements attendus qui reflètent l'engagement qualité du cabinet ;
- les ordres du jour des entretiens entre l'associé responsable de la mission et les membres de l'équipe de mission et, le cas échéant, le responsable de la revue de la qualité de la mission, ainsi que les feuilles de temps connexes, peuvent attester l'intervention de l'associé responsable de la mission tout au long de l'audit ;
- les approbations fournies par l'associé responsable de la mission et d'autres membres de l'équipe de mission indiquent que les feuilles et les dossiers de travail ont fait l'objet d'une revue.

A103. Lorsque les circonstances sont susceptibles de présenter des risques pour l'atteinte de la qualité au niveau de la mission d'audit, l'exercice de l'esprit critique, et la documentation de la prise en

³⁹ Norme ISA 230, paragraphe A7.

considération de cet exercice par l'auditeur, peuvent être importants. Si, par exemple, l'associé responsable de la mission obtient des informations qui auraient pu conduire le cabinet à refuser la mission (voir le paragraphe 22), la documentation peut comprendre des explications quant à la façon dont l'équipe de mission a composé avec la situation.

A104. La documentation des consultations auprès d'autres professionnels au sujet de points délicats ou litigieux favorise, pour autant qu'elle soit suffisamment complète et détaillée, la compréhension :

- de la nature et de l'étendue du point faisant l'objet de la consultation ;
- des résultats de la consultation, y compris les décisions prises, leur fondement et la façon dont elles ont été mises en œuvre.

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

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

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

Copyright © Février 2019 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 : *Copyright © Février 2019 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 220 (révisée), *Gestion de la qualité d'un audit d'états financiers* », publié en anglais par l'International Federation of Accountants (IFAC) en février 2019, a été traduit en français par Comptables professionnels agréés du Canada / Chartered Professional Accountants of Canada (CPA Canada) en avril 2019, 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 220 (révisée), *Gestion de la qualité d'un audit d'états financiers* », 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 220 (révisée), *Gestion de la qualité d'un audit d'états financiers* », 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 220 (révisée), *Gestion de la qualité d'un audit d'états financiers* » © 2019 par l'International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés.

Texte français de « Projet de Norme internationale d'audit 220 (révisée), *Gestion de la qualité d'un audit d'états financiers* » © 2019 par l'International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés.

Titre original : Proposed ISA 220 (Revised), *Quality Management for an Audit of Financial Statements*



**International Auditing
and Assurance
Standards Board**

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